

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

FABIO RODRIGO CORDEIRO

**CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO: ESTUDO APLICADO AOS
ESTADOS DO SUL DO BRASIL**

CURITIBA

2018

FABIO RODRIGO CORDEIRO

**CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO: ESTUDO APLICADO AOS
ESTADOS DO SUL DO BRASIL**

Monografia apresentada ao Departamento de Ciências Contábeis, do Setor de Ciências Sociais Aplicadas, da Universidade Federal do Paraná, como requisito parcial para a obtenção do título de Especialista em Controladoria.

Orientadora: Prof^a. Dra. Mayla Cristina Costa

CURITIBA

2018

TERMO DE APROVAÇÃO

FABIO RODRIGO CORDEIRO

CONTROLADORIA NO SETOR PÚBLICO: ESTUDO APLICADO AOS ESTADOS
DO SUL DO BRASIL

Parecer do orientador:

Professora Dra. Mayla Cristina Costa

Orientadora – Departamento de Contabilidade - UFPR

Professor (a): _____

Departamento de _____

Professor (a): _____

Departamento de _____

Curitiba, 27 de junho de 2018.

RESUMO

O presente trabalho teve como objetivo verificar a efetividade das Controladorias Estaduais, especificamente por meio da análise da independência da controladoria dos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul. Sob o pressuposto de que o objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão justifica-se o trabalho pela sua relevância teórica e prática. No que se refere aos procedimentos metodológicos essa pesquisa é, predominantemente, explicativa, pois analisou como é estruturada uma controladoria pública estadual, sua classificação e os fatores determinantes para sua independência. Os resultados obtidos por meio do comparativo entre as estruturas responsáveis pelo controle interno em cada unidade federativa estudada sugere a necessidade de que os estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina reforcem sua estrutura, uma vez que já possuem um cargo consolidado para atender as demandas, porém não em número suficiente de auditores, e no estado do Paraná será preciso que direcione carreiras específicas para a Controladoria Geral do Estado, pois os servidores lotados na unidade não são de carreiras específicas da Controladoria, mas são aproveitados dos mais variados entes. Como consideração para futuros estudos, recomenda-se a realizações de pesquisas empíricas que busquem avaliar a dificuldade de implantação e operacionalização deste tipo de atividade nos Estados e mecanismos de institucionalização de melhores práticas.

Palavras-chave: Controladoria, Controles Internos, Efetividade.

ABSTRACT

The aim of the present study was to verify the effectiveness of State Controllers, specifically through the analysis of the independence of the controllership of the States of Paraná, Santa Catarina and Rio Grande do Sul. Under the consideration that the objective of internal control is to function simultaneously, as an aid mechanism for the public administrator and instrument of protection and defense of the citizen is justified the work by its theoretical and practical relevance. As far as methodological procedures are concerned, this research is, predominantly, explanatory, as it analyzed how a state public authority is structured, its classification and the determining factors for its independence. The results obtained through the comparison between the structures responsible for internal control in each federative unit studied suggest the need for the states of Rio Grande do Sul and Santa Catarina to strengthen their structure, since they already have a consolidated position to meet the demands, but not enough auditors, and in the state of Paraná will need to direct specific careers to the State Comptroller General, since the servers packed in the unit are not specific to the Controllership, but are taken advantage of by the most varied entities. As a consideration for future studies, it is recommended to carry out empirical researches that seek to evaluate the difficulty of implementation and operationalization of this type of activity in the States and mechanisms of institutionalization of best practices.

Keywords: Controllership, Internal Controls, Effectiveness.

LISTA DE QUADROS

QUADRO 1 –	DATAS E EVENTOS DO CONTROLE INTERNO BRASILEIRO.....	27
QUADRO 2 –	QUADRO BASE PARA COMPARATIVO ENTRE AS ESTRUTURAS RESPONSÁVEIS PELO CONTROLE INTERNO EM CADA UNIDADE FEDERATIVA ESTADUAL DO SUL DO BRASIL.....	40
QUADRO 3 –	QUADRO DEMONSTRATIVO DA ESTRUTURA DE RECURSOS HUMANOS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL.....	50
QUADRO 4 –	QUADRO COMPARATIVO ENTRE AS ESTRUTURAS RESPONSÁVEIS PELO CONTROLE INTERNO EM CADA UNIDADE FEDERATIVA ESTADUAL DO SUL DO BRASIL.....	55

LISTA DE SIGLAS

ATRICON	– Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil
CADIN-RS	– Cadastro Informativo de Pessoas Físicas e Jurídicas do Estado do Rio Grande do Sul
CAGE-RS	– Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul
CFIL/RS	– Cadastro de Fornecedores Impedidos de Licitar e Contratar com a administração pública estadual do Estado do Rio Grande do Sul
CGE-PR	– Controladoria Geral do Estado do Paraná
CGU	– Controladoria Geral da União
CONACIC	– Conselho Nacional dos órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal
COSO	– Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission
CPI	– Comissão Parlamentar de Inquérito
DIAG-SC	– Diretoria de Auditoria Geral da Secretaria de Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina
GEAUD	– Gerência de Auditoria de Despesas de Custeio da DIAG-SC
GEALC	– Gerência de Auditoria de Licitações e Contratos da DIAG-SC.
GAPES	– Gerência de Auditoria de Pessoal da DIAG -SC.
GERAN	– Gerência de Auditoria de Recursos Antecipados da DIAG-SC.
IBGE	– Instituto Brasileiro de Geografia e Estatística
IPERGS	– Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul
INTERCON	– Comissão de Coordenação do Controle Interno
INTOSAI	– Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores)
LRF	– Lei de Responsabilidade Fiscal

TCE-PR	–	Tribunal de Contas do Estado do Estado do Paraná
TCU	–	Tribunal de Contas da União
SCI	–	Sistema de Controles internos
SECIN	–	Secretaria Central de Controle Interno
SFC	–	Secretaria Federal de Controle
SIAFI	–	Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal
SIAPE	–	Sistema Integrado de Administração de Pessoal
SINDIAUDITORIA	–	Sindicato dos Auditores Internos do Poder Executivo do Estado de Santa Catarina
STN	–	Secretaria do Tesouro Nacional

SUMÁRIO

1. INTRODUÇÃO	10
1.1 CONTEXTO E PROBLEMA	10
1.2 OBJETIVOS	11
1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA.....	11
2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA.....	13
2.1 IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO	13
2.2 HISTÓRICO DO CONTROLE NO BRASIL	20
2.3 OBRIGATORIEDADE.....	28
2.4 TEORIA DA AGÊNCIA.....	34
2.5 ERROS E FRAUDES	36
3. METODOLOGIA	38
3.1 TIPO DE PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS	38
3.2 TIPO DE PESQUISA QUANTO AO OBJETIVO.....	38
3.3 TIPO DE PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA.....	39
3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES	39
4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS.....	41
4.1 CONTROLADORIA E HISTÓRICO DE CONTROLADORIA DO PARANÁ.....	41
4.2 CONTROLADORIA E HISTÓRICO DE CONTROLADORIA DE SANTA CATARINA	43
4.3 CONTROLADORIA E HISTÓRICO DE CONTROLADORIA DO RIO GRANDE DO SUL.....	43
4.4 ESTRUTURA, FUNÇÃO E INDEPENDÊNCIA DA CONTROLADORIA PARANÁ	45
4.5 ESTRUTURA, FUNÇÃO E INDEPENDÊNCIA DA CONTROLADORIA EM SANTA CATARINA	47

4.6 ESTRUTURA, FUNÇÃO E INDEPENDÊNCIA DA CONTROLADORIA NO RIO GRANDE DO SUL.....	49
4.7 ASPECTOS LEGAIS DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS DO SUL DO PAÍS - PARANÁ	52
4.8 ASPECTOS LEGAIS DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS DO SUL DO PAÍS – SANTA CATARINA	54
4.9 ASPECTOS LEGAIS DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS DO SUL DO PAÍS – RIO GRANDE DO SUL	54
4.10 DISCUSSÃO E ANÁLISE.....	55
5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES	59
REFERÊNCIAS.....	61

1. INTRODUÇÃO

1.1 CONTEXTO E PROBLEMA

No Brasil, seja na esfera federal, estadual ou municipal, verifica-se uma crescente pressão para que as entidades da Administração Direta e Indireta sejam mais transparentes, demonstrem mais publicidade em seus atos e tenham uma gestão mais eficiente no uso dos recursos públicos. Nesse sentido, a legislação começa a fazer um cerco para que o administrador público preste contas, direcionando para um controle mais efetivo da coisa pública, seja por parte da sociedade ou por parte da própria Administração.

Assim, os controles sobre a Administração Pública passam a ser exercidos tanto pela sociedade como pela própria Administração. Dessa forma, o cidadão pode se valer de questionamentos da forma de uso ou de denúncias pelo mau uso do dinheiro público através dos mais variados meios – ouvidorias, inspetorias, auditorias e controladorias ou até mesmo por via judiciária. Já a Administração possui meios de controle próprios, podendo eles serem considerados de controle externo, como no caso dos Tribunais de Contas, órgãos vinculados ao Poder Legislativo, que fiscalizam as contas de outros Poderes, Executivo e Judiciário, ou podendo ser considerados de controle interno, quando este está inserido na própria estrutura do órgão do qual se faz o controle e como exemplo pode-se citar as Controladorias Públicas Internas dos Estados, objeto principal desse estudo.

O estudo é relevante e justifica-se porque os Estados da Federação vêm se ajustando às novas regras impostas pelas normas federais, como a Lei de Responsabilidade Fiscal, a Lei de Acesso à Informação, a inserção do princípio da eficiência expressamente contido na Constituição Federal, além da implementação das Normas Contábeis Aplicadas ao Setor Público.

Nesse cenário, muitos Estados da federação vêm estruturando suas Controladorias Internas. Algumas controladorias já existem há muitos anos, a exemplo da CAGE-RS (Contadoria e Auditoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul), criada em 1948. Porém, muitos Estados somente recentemente vêm criando suas estruturas, que ainda são muito pequenas e muitas vezes não estruturadas.

Neste sentido, surge o problema da pesquisa: **quais os requisitos para validar a Controladoria no Setor Público, considerando a sua independência no contexto dos Estados da Federação brasileira?**

1.2 OBJETIVOS

Este trabalho tem o objetivo geral de fornecer suporte aos estudos de Controles Internos na esfera Estadual, caracterizar sua evolução, dar embasamento legal, com os seguintes objetivos:

- Objetivo Geral

Analisar os requisitos para validar a Controladoria no Setor Público considerando a sua independência no contexto dos Estados do Sul do Brasil.

- Objetivos Específicos:
 - (i) Levantar as informações relacionadas à estrutura, função e independência da controladoria nos Estados do Sul do Brasil;
 - (ii) Identificar os aspectos legais da implantação da Controladoria Geral dos Estados do Sul do Brasil;
 - (iii) Consolidar a situação geral da implementação da Controladoria nos três Estados do Sul do Brasil.

1.3 JUSTIFICATIVA TEÓRICA E PRÁTICA

Justifica-se o presente trabalho do ponto de vista teórico para aprofundar o conhecimento acadêmico sobre o tema, pois apresenta conceitos de controle e diferencia controle externo de controle interno no setor público, além de apresentar um breve histórico do controle na Administração Pública no Brasil. Apresenta com base em indicações do TCE-PR, os itens para tornar obrigatório o Controle Interno, no Estado. Apresenta a Teoria da Agência e sua relação com os conceitos de Erros e Fraudes. Faz uma exposição das principais leis que regem o controle na

Administração Pública no Brasil, a exemplo da Lei de Responsabilidade Fiscal e da Lei 4.320, de 17 de março de 1964. Nesse sentido torna-se uma oportuna ferramenta para aprendizado dos assuntos relacionados ao Controle Interno no Setor Público.

Do ponto de vista prático, procura apresentar os requisitos necessários para a validação de uma Controladoria no Setor Público considerando sua independência no contexto dos estados da federação.

Como contribuição para a sociedade a presente pesquisa chama a atenção para a importância das Controladorias Internas em todos os seus momentos (preventivos, concomitantes e repressivos) para que o bom uso dos recursos públicos seja efetuado e a sociedade se torne mais justa na distribuição dos bens e serviços públicos postos a sua disposição com o apoio dessa estrutura tão relevante.

2. FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA

2.1 IMPORTÂNCIA DO CONTROLE INTERNO

Para se compreender a importância do controle interno na administração pública, primeiramente será necessário fundamentar alguns conceitos e o primeiro deles é o conceito de controle. Castro (2008, p. 27) relata que vocábulo controle tem origem no latim *rotulum*, que designava a relação dos contribuintes e era a partir dessa lista que se contratava a operação do cobrador de impostos. O mesmo autor continua conceituando o termo controle: o vocábulo controle tem sentido amplo, podendo significar dominação (hierarquia/subordinação), direção (comando), limitação (proibição), vigilância (fiscalização contínua), verificação (exame), registro (identificação).

Para Castro (2008, p.28) o controle é visto como um instrumento de democracia e a Declaração dos Direitos do Homem e do Cidadão, de 1789, em seu art. 15, diz que: "A sociedade tem o direito de pedir contas a todo agente público sobre sua administração."

Castro (2008) faz uma análise ampla sobre o tema controle para que ele seja efetivo e ressalta a importância de controlar e a dificuldade de ser controlado:

Observa-se pela clareza e amplitude da definição que o controle deve ser exercido em todos os níveis e em todos os setores para ser efetivo. Tanto os cidadãos como as autoridades, chefes de família ou de empresas, eleitores ou eleitos concordam, de maneira quase unânime, que é necessário controlar. No entanto, e principalmente, que é preciso controlar os outros. Isso ocorre em parte porque, na língua portuguesa, o termo controle assumiu o sentido de dominação. Por essa razão, é visto como um procedimento inconveniente e inoportuno e, portanto, é frequentemente rejeitado pelos indivíduos pelos órgãos públicos e pelas empresas. (CASTRO, 2008, p.28).

Castro (2008, p. 31) continua e enfatiza que "na Administração Pública, um motivo de rejeição ao "controle" é o desejo que todo o dirigente tem de possuir autoridade e fugir da responsabilidade". Ou seja, reforça a ideia de que o controlar é bom, mas ser controlador não é.

O mesmo autor ainda assevera, o que ajudará na resposta da presente pesquisa, que o legado cultural de desconfiança em nossos dirigentes públicos explica e justifica a luta de Rui Barbosa para criar o Tribunal de Contas da União

(TCU). Em suas palavras:

A ideia era, através de um controle externo independente, coibir práticas negativas na gestão dos recursos públicos. O próprio Rui Barbosa, talvez num momento de desabafo pelo que via, ouvia ou sentia, formulou a frase que exprime, ainda hoje, o sentimento do povo brasileiro com seus administradores: "*De tanto ver triunfar as nulidades, de tanto ver prosperar a desonra, de tanto ver crescer a injustiça, de tanto ver agigantarem-se os poderes nas mãos dos maus, o homem chega a desanimar da virtude, a rir-se da honra, a ter vergonha de ser honesto*" (Senado Federal, RJ. Obras completas de Rui Barbosa, 1914, v. 41, t. 3, p. 86). (CASTRO, 2008, p.31)

Sobre outro ponto de vista, de acordo com Castro (2008, p. 32), mas nesse mesmo ambiente, o controle é atividade fundamental, mas exige eficiência e competência. Do contrário, o desperdício e as brechas ao desvio de recursos públicos permanecem ou crescem.

Castro (2008) arremata o tema com a seguinte explicação:

O lado da incompetência, no caso dos controles, aparece pela falta ou exagero nos controles internos. O sintoma do exagero pode ser encontrado numa burocracia pesada, obsoleta, lenta e inflexível. A falta de bons mecanismos de controle, igualmente nefasta, será tratada mais adiante na parte da auditoria interna. (CASTRO, 2008, p. 32)

Lima (2016, p. 3) acrescenta que o controle na ciência da Administração é uma das funções administrativas essenciais. Destaca que o controle quanto ao objeto pode ser classificado em controle da legalidade, controle de mérito e controle de gestão. Quanto ao momento de sua realização ele pode ser prévio ou *ex-ante* ou prospectivo, concomitante ou *pari-passu* ou prospectivo e subsequente ou *a posteriori* ou retrospectivo. Quanto ao posicionamento do órgão controlador, o que importa sobremaneira ao estudo desse trabalho, pode ser classificado como controle interno, onde o agente controlador integra a própria administração objeto de controle, ou pode ser classificado como controle externo, o que caracteriza três possibilidades de controle, quais sejam: o jurisdicional, o político e o técnico.

Castro (2008, p. 70) reforça e descreve os tipos e técnicas de controle:

Prévio: é o que antecede a conclusão ou operatividade do ato. Tem como objetivo final dar segurança a quem pratica o ato ou por ele se responsabiliza. A técnica utilizada nesse caso é a contabilidade;

Concomitante: é aquele que acompanha a realização do ato, para verificar a regularidade de sua formação. É o controle feito no decorrer das ações

praticadas. Tem como objetivo final garantir a execução da ação. A técnica utilizada nesse caso é a fiscalização;

Subseqüente (posterior): é o que se efetiva após a conclusão do ato praticado, visando corrigir os eventuais defeitos, declarar a sua nulidade ou dar-lhe eficácia. Tem como objetivo final avaliar a eficiência e a eficácia das ações administrativas, certificar a veracidade dos números e comprovar o cumprimento das normas. A técnica utilizada nesse caso é a auditoria. (CASTRO, 2008, p. 70)

De acordo com Peixe (2012), o controle substitui palavras tradicionais e em um sentido mais amplo corresponde à dever, nas palavras do autor:

Modernamente, o vocábulo vem tendo sua área de uso cada vez mais ampliada nas linguagens técnicas e científicas, em substituição às palavras tradicionais da língua, como: regulação, gestão, vigilância, averiguação, direção, coordenação etc. O controle tratado aqui corresponde à faculdade e dever dos indivíduos em estabelecer comparações entre padrões preestabelecidos e as suas pretensões. Em qualquer hipótese, o indivíduo deve estar pronto para prestar contas de seu ato e receber eventual punição cabível, em caso de transgressão das regras (PEIXE, 2012, p. 29).

Sobre o controle na esfera governamental, objeto de estudo deste trabalho, Castro (2008, p. 36) relata que:

Assim como ocorre no setor privado, o aparelho estatal precisa contar com o controle interno. Ainda mais quando consideramos o poder arbitrário e coercitivo do Estado. O controle não pode faltar nesse ambiente caracterizado pela ausência de competição e por direitos de propriedade precários, onde é evidente a tendência à prevalência do pequeno grupo com interesse concentrado sobre a grande maioria com interesses difusos. A própria complexidade de tarefas e a tendência ao declínio natural da eficiência das ações justificariam a necessidade do controle interno no aparato estatal.

Além disso, na Administração Pública, os dirigentes devem agir de acordo com normas legais que fixam as competências dos órgãos, delimita o seu campo de atuação e estabelece controles aos quais devem se sujeitar. Isso significa que na Administração Pública o dirigente não pode agir com independência absoluta praticando atos não autorizados em lei e sem objetivar o interesse ou o fim público. Para que sejam observadas essas normas, é que se faz necessário o exercício do controle na Administração Pública. (CASTRO, 2008, p. 36)

Aqui se faz necessário começar a qualificar o controle. E Castro (2008, p.37) para efeito didático, separa os controles em dois grandes blocos: a) *controles externos* (controles horizontais) e b) *controles internos* (controles verticais), como explicitado a seguir:

Nos controles horizontais, estão aqueles exercidos entre os poderes constituídos, os controles pela sociedade (controle social) e os controles pelas prestações de contas (controles de contas).

Os controles verticais ou internos podem também ser considerados como controles hierárquicos ou administrativos. A Constituição Federal estabeleceu na esfera de cada poder o chamado "Sistema de Controle Interno". Além disso, a legislação nacional também determinou controles, no nível operacional, para cada unidade gestora na Administração Direta ou entidade da Administração Indireta, chamados apenas de "controle interno". Esta estrutura assemelha-se aos conhecidos controles administrativos de qualquer empresa. (CASTRO, 2008, p. 37)

Vale ressaltar que na Administração Pública, o "sistema de controle interno" foi disciplinado pelo art. 74 da Constituição Federal e o "controle interno" administrativo pelo Decreto-lei nº 200/67 (Castro, 2008, p. 37).

Castro (2008, p. 61) usa a definição de controle interno emitida em 1949 pelo Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA), que é a mais difundida até hoje:

“O Controle Interno compreende o plano de Organização e todos os métodos e medidas, adotadas numa empresa para proteger seu ativo, verificar a exatidão e a fidedignidade de seus dados contábeis, incrementar a eficiência operacional e promover a obediência às diretrizes administrativas estabelecidas.” (CASTRO, 2008, p. 61)

No Brasil, Castro (2008, p. 62) relata que a definição mais difundida de "controle interno" é de que:

este "compreende o plano de organização e o conjunto coordenado dos métodos e medidas adotados pela empresa, para salvaguardar seu patrimônio, conferir exatidão e fidedignidade dos dados contábeis, promover a eficiência operacional e encorajar a obediência às diretrizes traçadas pela administração da companhia" (CASTRO, 2008, p. 62)

O controle interno que interessa a esse estudo é o controle interno público, assim definido por Castro (2008), pois tem maior abrangência:

“O controle interno compreende o conjunto de métodos e procedimentos adotados pela entidade, para dar segurança aos atos praticados pelo gestor e salvaguardar o patrimônio sob sua responsabilidade, conferindo fidedignidade aos dados contábeis e segurança às informações deles decorrentes” (CASTRO, 2008, p. 62)

Como nesse trabalho será analisado a efetividade das Controladorias Estaduais, faz-se necessário descrever quais são os objetivos do controle interno na

área pública. Castro (2008) assim relata:

O objetivo do controle interno é funcionar, simultaneamente, como um mecanismo de auxílio para o administrador público e instrumento de proteção e defesa do cidadão. O controle contribui para que os objetivos da organização pública sejam alcançados e que as ações sejam conduzidas de forma econômica, eficiente e eficaz. O resultado disto é uma verdadeira salvaguarda dos recursos públicos contra o desperdício, o abuso, os erros, as fraudes e as irregularidades. (CASTRO, 2008, p. 62).

Importante para o estudo, também, será conhecer os princípios que regem o controle interno. São princípios básicos de acordo com Castro (2008):

Fixação de responsabilidades: numa estrutura de controles internos, deve haver clara delimitação de responsabilidades, para evitar o comprometimento de sua eficiência;

Segregação de funções: a segregação de funções, também conhecida como Princípio de Oposição de Interesse, consiste no fato de que, numa estrutura de controles internos, a pessoa que realiza uma operação não pode ser a mesma envolvida na função de registro;

Ciclo de uma transação: preconiza que uma só pessoa não deve realizar todas as fases de uma transação, quer seja funcionário ou administrador; pessoal de controle deve ser criteriosamente selecionado: para contratação de funcionários, para cargos de controle, torna-se necessário que seu passado seja investigado e as referências, conferidas;

Rodízio de pessoal: a entidade deve promover, periodicamente, o rodízio de servidores, visando, inclusive, permitir que cada um possa ser capaz de desenvolver novas tarefas. Isso impede a existência de servidores imprescindíveis, traz motivação ao pessoal e aumenta a segurança do sistema de controles;

As tarefas devem estar previstas em manuais operacionais: as instruções inerentes ao desempenho funcional da estrutura devem ser escritas em manual de organização, a fim de evitarem a ocorrência de erros e aumentar a eficiência operacional;

Utilização de processamento eletrônico: sempre que possível, a entidade deve adotar processo eletrônico para registrar as operações. Este procedimento aumenta a eficiência operacional dos controles internos, evita erros e dificulta fraudes. (CASTRO, 2008, p. 64 e 65).

Dentre as principais finalidades da existência de um controle interno, destacam-se as cinco mais importantes, conforme Castro (2008):

A. Segurança do ato praticado e obtenção de informação adequada. Todo gestor deve ter cautela, para que os atos praticados e sujeitos a julgamento externo estejam cobertos por controles prévios seguros, suportados por documentos que os comprovem, dentro da legislação pertinente e com responsabilidade bem definida. As informações sustentadas pelo controle interno dizem respeito tanto aos atos praticados como ao impacto nos resultados.

B. Promover a eficiência operacional da entidade. Consiste em prover os meios necessários à execução das tarefas, para obter desempenho

operacional satisfatório da entidade. Implica no estabelecimento de padrões e métodos adequados que possam permitir que todas as áreas desenvolvam suas funções de forma racional, harmônica, integradas entre si e voltadas para os objetivos globais.

C. Estimular a obediência e o respeito às políticas traçadas. O objetivo do estímulo à obediência das políticas existentes é assegurar que os propósitos da administração, estabelecidos por meio de suas políticas e procedimentos, sejam adequadamente seguidos pelos servidores.

D. Proteger os ativos. Entende que os ativos devem ser resguardados de qualquer situação indesejável. Compreende-se, neste caso, que a proteção dos ativos na área privada, constitui uma das ações principais da administração.

E. Inibir a corrupção. No setor público, há uma preocupação recorrente em se criar controles como forma de inibição da corrupção ou mesmo de apuração mais rápida de desvios, tornando mais efetiva as ações dos Tribunais, do Ministério Público ou da Polícia. (CASTRO, 2008, 65-67)

Para Castro (2008, p. 69) o foco do controle interno deve estar voltado para a correção de eventuais desvios em relação aos parâmetros estabelecidos e prevalecer como instrumentos auxiliares de gestão.

Castro (2008, p. 69) destaca que na Lei no 4.320, de 17 de março de 1964, ao instituir normas gerais de direito financeiro para o controle dos orçamentos e balanços da União, extensivo aos Estados, Municípios e Distrito Federal, direcionou o foco do controle em três dimensões, ou seja: a) no processo administrativo; b) na conduta do agente; e c) na ação da entidade.

Torres (2008, p. 480) conceitua de controle e controle interno na Administração Pública:

Controle interno é o que exerce cada um dos Poderes na missão de autotutela da legalidade e da eficácia da gestão financeira. A Constituição Federal explicitou que não só o Executivo, mas também o Legislativo e o Judiciário devem manter sistema de controle interno, até mesmo como decorrência da autonomia administrativa financeira de que gozam. (TORRES, 2008, p. 480)

Meirelles (2019) clareia o conceito de controle interno na administração pública de forma bastante objetiva e exemplificativa:

Controle interno é todo aquele realizado pela entidade ou órgão responsável pela atividade controlada, no âmbito da própria Administração. Assim, qualquer controle efetivado pelo Executivo sobre seus serviços ou agentes é considerado interno, como interno será também o controle do Legislativo ou do Judiciário, por seus órgãos de administração, sobre seu pessoal e os atos administrativos que pratique (MEIRELLES, 2019, p. 797).

Mello (2015) já busca sua fundamentação em dispositivo da Constituição da República Federativa do Brasil e conceitua sobre controle interno, destacando a finalidade:

Consoante o próprio Texto Constitucional (art. 74), a Administração - de resto, tal como os Poderes Legislativo e Judiciário - deverá manter um sistema integrado de controle interno com a finalidade de avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas e do orçamento; de comprovar a legalidade e avaliar resultados quanto à eficácia e eficiência da gestão orçamentária, financeira e patrimonial; de exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União, e de apoiar o controle externo (MELLO, 2015, p. 965).

No Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal – Instrução Normativa 01/2011, verifica-se o conceito de controle interno:

[...] conjunto de atividades, planos, rotinas, métodos e procedimentos interligados, estabelecidos com vistas a assegurar que os objetivos das unidades e entidades da administração pública sejam alcançados, de forma confiável e concreta, evidenciando eventuais desvios ao longo da gestão, até a consecução dos objetivos fixados pelo Poder Público. (BRASIL, 2001, p. 68).

Apresentada a definição de controle interno, abre-se espaço para um aprofundamento no assunto destacando a sua finalidade, abrangência e classificação, todos expostos, na NBCT 16.8, conforme se segue.

A NBCT 16.8 Define a **finalidade** do controle interno:

Controle interno sob o enfoque contábil compreende o conjunto de recursos, métodos, procedimentos e processos adotados pela entidade do setor público, com a finalidade de:

- (a) salvaguardar os ativos e assegurar a veracidade dos componentes patrimoniais;
- (b) dar conformidade ao registro contábil em relação ao ato correspondente;
- (c) propiciar a obtenção de informação oportuna e adequada;
- (d) estimular adesão às normas e às diretrizes fixadas;
- (e) contribuir para a promoção da eficiência operacional da entidade;
- (f) auxiliar na prevenção de práticas ineficientes e antieconômicas, erros, fraudes, malversação, abusos, desvios e outras inadequações. (BRASIL, 2008, p. 2)

A NBCT 16.8 Define a **abrangência** do controle interno:

O controle interno deve ser exercido em todos os níveis da entidade do setor público, compreendendo:

- (a) a preservação do patrimônio público;
 - (b) o controle da execução das ações que integram os programas;
 - (c) a observância às leis, aos regulamentos e às diretrizes estabelecidas.
- (BRASIL, 2008, p. 2).

A NBCT 16.8 Define a **classificação** do controle interno:

O controle interno é classificado nas seguintes categorias:

- (a) operacional – relacionado às ações que propiciam o alcance dos objetivos da entidade;
 - (b) contábil – relacionado à veracidade e à fidedignidade dos registros e das demonstrações contábeis;
 - (c) normativo – relacionado à observância da regulamentação pertinente.
- (BRASIL, 2008, p. 2).

2.2 HISTÓRICO DO CONTROLE NO BRASIL

Após uma detalhada definição de controle e controle interno, pode-se abrir espaço para a exposição da evolução histórica do Controle Interno no Setor Público.

De acordo com Schmidt e Santos (2006) a origem da controladoria está ligada ao processo de evolução dos meios sociais e de produção que ocorreram com o advento da Revolução Industrial. Os mesmos autores relatam quatro fatores relacionados a esse processo, quais sejam: 1) aumento em tamanho e complexidade das organizações; 2) globalização física das empresas; 3) crescimento nas relações governamentais com negócios das companhias; 4) aumento no número de fontes de capital.

Castro (2013, p. 382 - 431) faz uma profunda exposição histórica do controle no Brasil. Abaixo segue uma coletânea resumida com as datas e eventos mais importantes em cada data. Cabe ressaltar que os eventos aconteceram, num primeiro momento, em âmbito federal e só posteriormente os outros entes, Estados, objeto de estudo desse trabalho, e municípios, começaram a se estruturar.

- **1914:**

Originariamente o Controle Interno era contábil. De acordo com Castro (2013) “a origem do controle interno foi marcada por um fato econômico - que teve uma forte repercussão política - que contribuiu para provocar a discussão sobre o

papel do controle.” E ainda continua:

O então Ministro da Fazenda não teve condições de realizar operações de créditos com banqueiros ingleses por incapacidade de oferecer garantias para os empréstimos. A falta de uma contabilidade organizada que produzisse informação consistente sobre a situação financeira, econômica e patrimonial do governo. À época, a contabilidade do governo se resumia à escrituração do livro caixa. A partir desse incidente, o Governo Federal e a sociedade civil somaram esforços para a implantação de técnicas de contabilidade na área pública com padronização de registro, orientação metodológica e controle dos atos de gestão em todos os seus níveis. Foram aprovadas legislações específicas que viabilizaram a implantação de controles internos no país, através da contabilidade. (CASTRO, 2013, p. 384).

- **1921:**

Primeira estrutura da Contabilidade Pública. De acordo com Castro (2013) decorrido o incidente com os ingleses, em 1921, pelo Decreto n 15.210, de 28 de dezembro de 1921, foi criada, a Contadoria Geral da República,

Em 1922, essa diretoria foi transformada em CONTADORIA CENTRAL DA REPUBLICA, pelo Decreto nº 4.555/1922. Finalmente, foi denominada CONTADORIA GERAL DA REPÚBLICA pelo Decreto n 1.990, de 31 de janeiro de 1940. (Castro, 2013, p. 385).

- **1922:**

Nesse ano, segundo Castro (2013) foi aprovado o Código de Contabilidade Pública. Tendo agora uma estrutura da contabilidade organizada, a ênfase passou para a ser na parte técnica. Foi criado, também, o Código de Contabilidade Pública no ano de 1922, pelo Decreto n 4.536/22, de 28 de janeiro de 1922.

- **1946:**

O Tribunal de Contas adota controle prévio para o Poder Executivo (Castro, 2013). Isso foi previsto na Constituição Federal de 1946, que trouxe uma série de medidas destinadas a aumentar o controle sobre os atos da Administração Pública. De acordo com Castro (2013):

O texto constitucional atribuiu ao Tribunal de Contas da União (TCU) o controle prévio dos atos de gestão do executivo. Os contratos só seriam considerados válidos depois de registrados pelo Tribunal de Contas. A Constituição definiu ainda que qualquer ato de Administração Pública de

que resultasse obrigação de pagamento pelo Tesouro Nacional ou por conta deste estaria sujeito a registro prévio no Tribunal de Contas. (CASTRO, 2013, p. 386).

- **1964:**

Castro (2013) afirma que o Poder Executivo reassume o controle interno administrativo. Nesse ano, também, foi aprovada a importante Lei nº 4.320, em 31 de março de 1964. Castro ainda reforça que nessa lei, pela primeira vez foi citado o termo “Controle Interno”:

Ficou claramente definida a separação entre controle interno, exercido pelo próprio governo; e o controle externo, cuja responsabilidade caberia ao Congresso Nacional e ao TCU.

A nova legislação citou, pela primeira vez, o tema "controle interno" e sinalizou a importância do controle do orçamento exercido pela contabilidade, bem como da estruturação das áreas de planejamento e orçamento. Foram alteradas atribuições dos controles internos, definindo que as unidades administrativas deveriam adotar práticas de controle em todos os estágios da gestão: prévio, concomitante e subsequente aos atos, utilizando-se das técnicas típicas de administração, contabilidade e auditoria. (CASTRO, 2013, p. 387).

Lima (2015) relata que com a publicação da Lei 4.320, ocorrida nesse ano, instituiu o Sistema de Controle interno da Administração Federal e em seu artigo 76 previu o exercício de três tipos de controle (prévio, concomitante e subsequente) pelo Poder Executivo.

- **1967:**

De acordo com Castro (2013), no ano de 1967, houve alterações constitucionais, legais, organizacionais e de foco. A primeira alteração, ocorrida na Constituição em 1967, de acordo com o referido autor:

[...] consagrou as mudanças da Lei nº 4.320/64. Definiu o controle interno como apoio ao Externo e transferiu definitivamente para o Poder Executivo o controle prévio dos atos de gestão dos contratos.

A sexta Constituição brasileira dispôs que a fiscalização financeira e orçamentária da União seria exercida pelo Congresso Nacional através de controle externo, e dos sistemas de controle interno, instituídos por lei. O texto constitucional preparou o terreno para que fosse feita a grande reforma administrativa no Brasil, com o Decreto-lei nº 200/67, que seria editado um mês depois da promulgação da Carta Magna.

Definiu que a auditoria financeira e orçamentária seria exercida sobre as contas das unidades administrativas dos três Poderes da União e, para este fim, deveriam remeter demonstrações contábeis ao Tribunal de Contas, a

quem caberia realizar as inspeções que considerasse necessária. (CASTRO, 2013, p. 392)

Lima (2015) destaca que na Constituição Federal de 1967 pela primeira vez é mencionado o controle interno, nos arts. 71 e 72, restrito, porém ao âmbito do Poder Executivo.

Ainda no ano de 1967, o Controle interno passa a ter foco administrativo e organização sistêmica, conforme assevera Castro (2013). O mesmo autor destaca o Decreto-lei nº 200/67 conforme se segue:

O Decreto-lei nº 200/67 foi e é considerado como base legal de sustentação da grande reforma administrativa feita no país. A ênfase em princípios consagrados fez com que grande parte de seus artigos ainda sejam aplicados na Administração Pública, mesmo tendo passados mais de 40 anos de sua implantação.

A reforma iniciada por esse normativo foi o primeiro passo para uma administração gerencial na Administração Pública. O processo de descentralização administrativa por meio de maior autonomia à administração indireta foi estimulado, como forma de superar a rigidez burocrática da administração direta. Instituíram-se, como princípios de racionalidade administrativa: a visão sistêmica, o planejamento e o orçamento, a descentralização e a delegação de poderes, os contratos e convênios e o controle dos resultados. (CASTRO, 2013, p. 393)

Lima (2015) reforça que com o Decreto Lei 200/67, previu-se a existência em cada Ministério Civil de um Órgão Central de planejamento, coordenação e controle financeiro, destinado a viabilizar a supervisão ministerial.

Em 1967, ainda, importante constatação de como estava o sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria. Castro (2013) destaca:

A reforma administrativa introduzida a partir do Decreto-lei nº 200/67 foi produzindo efeitos de forma gradual. No caso do controle interno, a substituição da Contadoria Geral da República pela Inspeção Geral de Finanças de cada ministério foi consolidada com o Decreto nº 61.386, de 19 de setembro de 1967 que juntou em um só sistema as áreas de administração financeira, contabilidade e auditoria.

As considerações que justificaram a edição do decreto revelam a mudança no contexto da Administração Pública da época, com a implantação da Reforma Administrativa de 67. (CASTRO, 2013, p. 393).

- **1969:**

Nesse ano, Castro (2013), destaca que a programação financeira é segregada do controle interno. O mesmo autor detalha:

Foram definidos o regulamento e os regimentos das Inspetorias Gerais de Finanças (IGF). O primeiro normativo tratava das estruturas das Inspetorias Gerais de Finanças setoriais, localizadas e pertencentes administrativamente a cada Ministério Civil e o segundo, para contemplar as funções da Inspetoria Geral de Finanças do Ministério da Fazenda que, além do papel de setorial do Ministério da Fazenda, acumularia a função de órgão central do sistema recém-criado.

O reflexo imediato foi sentido na área financeira e, para evitar os riscos nessa área, dois meses depois da implantação da Inspetoria Geral de Finanças foi criado o Sistema de Programação Financeira do Tesouro Nacional, através do Decreto nº 64.441/69. (CASTRO, 2013, p. 394).

- **1972:**

Nesse ano, Castro (2013) destaca a criação do Sistema de Planejamento. O mesmo autor detalha os normativos surgidos após o advento do Decreto-lei 200/67:

A disseminação da filosofia adotada pelo governo através do Decreto-lei nº 200/67, da administração organizada por sistemas, foi se alastrando em várias áreas chegando, finalmente, à primeira função da administração pregada por Fayol, ou seja, o planejamento também deve se organizar por função.

O Decreto nº 71.353, de 9 de novembro de 1972, instituiu o Sistema de Planejamento Federal, compreendendo as atividades de planejamento propriamente ditas e, ainda, de orçamento e de modernização da Administração Federal com a participação de todos os órgãos do governo, inclusive, pela primeira vez, da administração indireta. (CASTRO, 2013, p. 395).

Em 1972 o Ministério do Planejamento torna-se o órgão central desse sistema de planejamento, de acordo com Castro (2013). E ainda continua:

Nos órgãos setoriais essa função coube às Secretarias Gerais dos Ministérios Cíveis (e órgãos equivalentes dos Ministérios Militares), que receberam a atribuição de órgãos seccionais do Sistema de Planejamento. Estas faziam a articulação entre o Ministério do Planejamento e os demais órgãos públicos.

O Ministério do Planejamento tornou-se o órgão central desse sistema representado, setorialmente, pelas Secretarias Gerais dos Ministérios Cíveis e Militares.

As entidades da administração indireta receberam a atribuição de órgãos seccionais do Sistema de Planejamento. As unidades setoriais e seccionais faziam a articulação entre o Ministério do Planejamento e os demais órgãos públicos. (CASTRO, 2013, p. 396).

Mas somente em 2001, a partir da Lei nº 10.180/2001, Castro (2013) destaca que o sistema de planejamento e o sistema de controle interno - funções da administração defendidas por Fayol e aceitas por unanimidade pelos estudiosos do assunto - passaram a compor o ciclo de gestão pública de forma integrada com o

sistema de contabilidade e de finanças.

- **1979:**

O Controle interno foi transferido para o planejamento, que criou o controle das estatais, conforme discorre Castro (2013). O autor ainda relata fatos históricos sobre o comando da política econômica governamental de Delfim Neto à época:

De volta ao comando da política econômica, Delfim decidiu recorrer aos credores internacionais para tentar debelar a inflação e o risco de recessão. Ouvia recusas a pedidos de empréstimos dos principais bancos europeus, americanos e japoneses e, com elas, críticas por causa da insegurança relacionada ao controle sobre os gastos do governo.

Elaborou, então, uma política de contenção de gastos, incluindo o controle sobre as estatais. Estas, que na ocasião tinham uma importância ainda maior na economia brasileira, estavam livres das amarras estabelecidas pelos sistemas de controle governamentais, pois não foram atingidas neste aspecto pela implantação da reforma administrativa. Isso apesar de o Decreto-lei nº 200/67 ter promovido um grande crescimento das entidades da administração indireta: fundações, autarquias e empresas estatais. (CASTRO, 2013, p. 396).

Castro (2013) destaca que “a descentralização não foi seguida de um processo de sistematização e controle, o governo perdeu o comando sobre os entes criados”. Aprofunda:

Constatou-se ainda, que todo o esforço em mudar a gestão pública não estancou o processo de burocratização. Doze anos depois da reforma administrativa, o governo teve que criar o Ministério da Desburocratização, para tentar melhorar a vida do cidadão. Em vez de desburocratizar para melhor administrar, o que se viu foi descentralizar para não ser controlado.

O Governo Federal chegou a uma situação absurda, a ponto de sequer saber quantas entidades existia na Administração. Foi preciso criar, então, por meio do Decreto nº 84.128, de 29 de outubro de 1979, a Secretaria de Controle das Empresas Estatais (SEST). (CASTRO, 2013, p. 397)

Castro (2013) revela que a penetração do Estado na economia estava no fato de 49% do Patrimônio Líquido total do conjunto de empresas pertencerem às estatais.

No final do governo do Presidente Fernando Henrique Cardoso, de acordo com Castro (2013), após intensa de privatização, o número de entidades estatais caiu para 130 – número que havia chegado a 417.

- **1985:**

Nesse ano, de acordo com Castro (2013), o controle interno retorna ao Ministério da Fazenda. Senão vejamos:

Na área do controle interno, as mudanças teriam que ser rápidas e profundas, tendo em vista envolverem atividades de administração financeira, contabilidade e auditoria. No mesmo dia da posse do novo governo, antes de qualquer outra medida ou estudo, foram transferidas para o Ministério da Fazenda a Secretaria Central de Controle Interno (SECIN) e a Comissão de Coordenação do Controle Interno (INTERCON). (CASTRO, 2013, p. 399)

- **1986:**

Castro (2013) relata que o controle interno tem foco nas finanças. Houve a criação da STN e do SIAFI. Além disso, houve a criação da Secretaria do Tesouro Nacional e extinção da SECIN (Secretaria Central de Controle Interno).

Também no que se refere ao controle da Folha de pagamento, houve o início dos estudos para a centralização da folha de pagamento do governo federal, conforme Castro (2013):

Uma vez instalada a STN, o governo baixou o Decreto nº 93.214, de 3 de dezembro de 1986, centralizando o comando da folha de pagamento na STN. O órgão deu início aos estudos para implantação de um projeto de folha única e centralizada, mais tarde denominado Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE). (CASTRO, 2013, p. 400).

Nesse mesmo ano, houve mais três eventos importantes, de acordo com Castro (2013), quais sejam: a) extinção do Código de Contabilidade de 1922; b) centralização do comando normativo dos controles internos; e c) criação do Sistema de Controle Interno (SCI).

- **1988:**

Lima (2015) reforça a forma que o controle foi inserido na Constituição Federal de 1988:

Na Constituição Federal de 1988, o art. 74 estabeleceu a obrigatoriedade dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário manterem, de forma integrada, sistema de controle interno com a finalidade de:

- I. Avaliar o cumprimento das metas previstas no plano plurianual, a execução dos programas de governo e dos orçamentos da União;

- II. Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial nos órgãos e entidades da administração federal, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado;
 - III. Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres da União; e
 - IV. Apoiar o controle externo no exercício de sua missão institucional.
- (LIMA, 2015, p. 364).

A seguir um quadro resumo com as principais datas e eventos relacionado ao Controle Interno da Administração Pública brasileira.

QUADRO 1 – DATAS E EVENTOS DO CONTROLE INTERNO BRASILEIRO

Data	Evento
1914	Na origem, o Controle Interno era Contábil
1921	Primeira estrutura da Contabilidade Pública
1922	Aprovado o Código de Contabilidade Pública.
1946	Tribunal de Contas adota controle prévio para o Poder Executivo.
1964	Poder Executivo reassume o controle interno administrativo. Publicação da Lei 4.320.
1967	Alterações constitucionais, legais, organizacionais e de foco. Controle interno com foco administrativo e organização sistêmica. Sistema de administração financeira, contabilidade e auditoria.
1969	Programação financeira é segregada do controle interno.
1972	Criação do Sistema de Planejamento. O Ministério do Planejamento tornou-se o órgão central desse sistema. As entidades da administração indireta receberam a atribuição de órgãos seccionais do Sistema de Planejamento.
1979	Controle interno transferido para o planejamento que cria controle das estatais. Criação do controle das Empresas Estatais.
1985	Controle interno retorna ao Ministério da Fazenda
1986	Controle interno com foco nas finanças (criação da STN e do SIAFI). Criação da Secretaria do Tesouro Nacional e extinção da SECIN (Secretaria Central de Controle Interno). Controle da Folha de pagamento. Embrião para o Sistema Integrado de Administração de Pessoal (SIAPE). Extinção do Código de Contabilidade de 1922. Centralização do comando normativo dos controles internos. Criação do Sistema de Controle Interno (SCI).
1987	Criadas as carreiras de analistas e técnicos de finanças e controle.
1988	Constituição Federal muda o foco do Controle Interno.
1992	Impacto das CPI nos controles: interno e externo. CPI do orçamento. Lei de improbidade Administrativa. Lei Orgânica do TCU (Lei 8.443/92).
1993	Controle das Licitações. Publicada a Lei 8.666/93, regulamentou o art. 37, XXI, da CF, estabelecendo normas gerais de licitações e contratos.
1994	Criação da Secretaria Federal de Controle (SFC). Seriam atribuídas as atividades de Auditoria, Fiscalização e Avaliação de Gestão. Implantação de gratificação de desempenho e produtividade.
1995 – 1999	Adaptações do SCI ao foco constitucional.
1998	Controle com foco em resultado.
2000	Crise do governo provoca enxugamento do controle interno.
2001	Novo modelo de SCI é transformado em lei. Publicação da Lei nº 10.180/2001, que organiza e disciplina os Sistemas de Planejamento e de Orçamento Federal, de Administração Financeira Federal, de Contabilidade Federal e de Controle Interno do Poder Executivo Federal.

2002	Secretaria Federal de Controle (SFC) é transferida para a Presidência da República.
2003	Criada a Controladoria Geral da União (CGU).

FONTE: Adaptado de CASTRO (2008) e LIMA (2015).

2.3 OBRIGATORIEDADE

Nesse ponto do trabalho será destacada a legislação acerca do Controle Interno nos Estados. Para tanto, foi adotada a “Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno” do TCE-PR (Tribunal de Contas do Estado do Paraná) como documento direcionador para implantação de Sistema de Controles Internos no Estado do Paraná. Por consequência, a legislação dos outros estados é similar, tendo em vista que as unidades federativas estaduais devem seguir os preceitos contidos na Constituição Federal. Na referida Cartilha é destacada a Lei 4.320, de 1964, o Decreto-lei 200, de 1967, os artigos 74 e 75 da Constituição da República Federativa do Brasil, a Lei 8.666, de 1993, a Lei Complementar nº 101, de 2000, conhecida como Lei de Responsabilidade Fiscal, a NBCT 16.8, além das diretrizes para Controles Internos em âmbito nacional. Como referência, por último, destaca-se Resolução Nº 05/2014, da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil (ATRICON).

Com relação às normas internacionais, destaca-se que as normas brasileiras são baseadas nas normas da INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores). A mesma Cartilha do TCE-PR aprofunda sobre a obrigatoriedade dos controles internos nos estados e apresenta recomendações editadas pelo COSO (*Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission*) sobre controles internos.

O Tribunal de Contas do Estado do Paraná publicizou a “Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno” (BRASIL, 2017) na qual apresenta as normas relativas ao controle em âmbito nacional, as normas internacionais da INTOSAI aplicáveis aos controles internos, as recomendações editadas pelo COSO sobre controle interno, além das normatizações existentes no TCE-PR relativas aos controles internos aos seus jurisdicionados seja o Estado do Paraná ou os seus municípios.

Com relação as normas relativas ao controle em âmbito nacional (BRASIL, 2017, p. 6) destaca que em 1964, foi editada a Lei Federal nº. 4.320/64, que contém

normas gerais de Direito Financeiro, criou as expressões Controle Interno e Controle Externo e dispõe sobre controle interno no âmbito da Administração em seus art. 75 a 81. E abaixo são transcritos:

Art. 75. O controle da execução orçamentária compreenderá:

- I - a legalidade dos atos de que resultem a arrecadação da receita ou a realização da despesa, o nascimento ou a extinção de direitos e obrigações;
- II - a fidelidade funcional dos agentes da administração, responsáveis por bens e valores públicos;
- III - o cumprimento do programa de trabalho expresso em termos monetários e em termos de realização de obras e prestação de serviços.

CAPÍTULO II

Do Controle Interno

Art. 76. O Poder Executivo exercerá os três tipos de controle a que se refere o artigo 75, sem prejuízo das atribuições do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

Art. 77. A verificação da legalidade dos atos de execução orçamentária será prévia, concomitante e subsequente.

Art. 78. Além da prestação ou tomada de contas anual, quando instituída em lei, ou por fim de gestão, poderá haver, a qualquer tempo, levantamento, prestação ou tomada de contas de todos os responsáveis por bens ou valores públicos.

Art. 79. Ao órgão incumbido da elaboração da proposta orçamentária ou a outro indicado na legislação, caberá o controle estabelecido no inciso III do artigo 75.

Parágrafo único. Esse controle far-se-á, quando for o caso, em termos de unidades de medida, previamente estabelecidos para cada atividade.

Art. 80. Compete aos serviços de contabilidade ou órgãos equivalentes verificar a exata observância dos limites das cotas trimestrais atribuídas a cada unidade orçamentária, dentro do sistema que for instituído para esse fim.

CAPÍTULO III

Do Controle Externo

Art. 81. O controle da execução orçamentária, pelo Poder Legislativo, terá por objetivo verificar a probidade da administração, a guarda e legal emprego dos dinheiros públicos e o cumprimento da Lei de Orçamento.

Art. 82. O Poder Executivo, anualmente, prestará contas ao Poder Legislativo, no prazo estabelecido nas Constituições ou nas Leis Orgânicas dos Municípios.

§ 1º As contas do Poder Executivo serão submetidas ao Poder Legislativo, com Parecer prévio do Tribunal de Contas ou órgão equivalente.

§ 2º Quando, no Município não houver Tribunal de Contas ou órgão equivalente, a Câmara de Vereadores poderá designar peritos contadores para verificarem as contas do prefeito e sobre elas emitirem parecer. (BRASIL, 2017)

De acordo com a Cartilha do TCE-PR (BRASIL, 2017), o Decreto- Lei nº. 200/67 faz parte das normas de controle em âmbito nacional e prevê a atuação do controle das atividades da Administração Federal em todos os níveis e em todos os órgãos, para fiscalizar a utilização de recursos e a execução de programas.

A mesma Cartilha (BRASIL, 2017) relata que a lei maior, a Constituição

Federal de 1988:

[...] criou a expressão Sistema de Controle Interno, o qual deve ser mantido, de forma integrada, por cada Poder da Federação. Dentre as funções atribuídas aos responsáveis pelo Controle Interno está a de apoiar o Controle Externo no exercício de sua missão institucional, dando ciência ao Tribunal de Contas de qualquer irregularidade ou ilegalidade observada na gestão dos recursos públicos, sob pena de responsabilidade solidária (art. 70 e art. 74, IV, § 1º, CF/88). A Constituição Federal prevê, ainda, que será realizada, pelos sistemas de controle interno, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial dos poderes/órgãos e de todas as entidades da administração direta e indireta, quanto aos aspectos de legalidade, legitimidade e economicidade (arts. 70, CF/88). Para os municípios, a Carta Maior previu, ainda, de forma específica, que a fiscalização será exercida pelo Poder Legislativo municipal, mediante controle externo, e pelos sistemas de controle interno do Poder Executivo municipal, na forma da lei (art.3, CF/88). (BRASIL, 2017, p.6).

Outro normativo geral, relativo ao controle em âmbito nacional, trata-se da Lei publicada em 1993 pelo governo federal, de observância por todos os entes (união, estados, municípios e distrito federal). A cartilha do TCE-PR (BRASIL, 2017) destaca que:

[...] a Lei Federal nº 8.666/93, que institui normas para licitações e contratos da Administração Pública, dispõe sobre o papel do controle interno no controle das despesas decorrentes dos contratos e demais instrumentos regidos pela referida lei, incluindo a obrigação de informar o Ministério Público de crimes definidos na lei, caso os agentes de controle interno tomem conhecimento. (BRASIL, 2017, p. 6)

A Cartilha do TCE-PR (BRASIL, 2017, p. 7), também, destaca a importância da Lei de Responsabilidade Fiscal (LRF), que foi publicada em 2000: “estabeleceu a obrigatoriedade da participação do responsável pelo controle interno nos relatórios de gestão fiscal (art. 54, parágrafo único e art. 59)”. Abaixo segue a transcrição dos referidos artigos:

Art. 54. Ao final de cada quadrimestre será emitido pelos titulares dos Poderes e órgãos referidos no art. 20 Relatório de Gestão Fiscal, assinado pelo:

[...]

Parágrafo único. O relatório também será assinado pelas autoridades responsáveis pela administração financeira e pelo controle interno, bem como por outras definidas por ato próprio de cada Poder ou órgão referido no art. 20.

[...]

Art. 59. O Poder Legislativo, diretamente ou com o auxílio dos Tribunais de Contas, e o sistema de controle interno de cada Poder e do Ministério

Público, fiscalizarão o cumprimento das normas desta Lei Complementar, com ênfase no que se refere a: (BRASIL, 2018)

Ainda de acordo com a cartilha do TCR-PR (BRASIL, 2017), em 2008:

A Norma Brasileira de Contabilidade - NBC T 16.8 estabeleceu que o controle interno é o conjunto de recursos, métodos e processos adotados pela entidade governamental visando assegurar, entre outros, a execução dos planos e políticas da administração, a proteção aos ativos, a legalidade e regularidade das transações, a confiabilidade do sistema de informações, garantir a integridade, a exatidão dos registros contábeis e a aderência aos princípios contábeis, prevenir práticas ineficientes e antieconômicas e possibilitar a eficácia da gestão e garantir a qualidade da informação. (BRASIL, 2017. P.7)

Em 2010, mais um normativo geral, relativo ao controle em âmbito nacional, é lançado, de acordo com a Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno (BRASIL, 2017):

As Diretrizes para Controle Interno no Setor Público são lançadas pelo Conselho Nacional dos órgãos de Controle Interno dos Estados Brasileiros e do Distrito Federal – CONACI, constituindo marco referencial para a atuação do Controle Interno nos âmbitos municipais e estaduais. (BRASIL, 2017)

E por último, de acordo com a Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno, em 2014, “a Resolução nº 05/2014 da Associação dos Membros dos Tribunais de Contas do Brasil – ATRICON, apresentou diretrizes de controle interno voltado para os Jurisdicionados dos Tribunais de Contas”. (BRASIL, 2017, p. 7).

Com relação as normas internacionais da INTOSAI aplicáveis aos controles internos, a Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno (BRASIL, 2017), destaca que as normas brasileiras de controle são baseadas em normas internacionais, como as normas editadas pela INTOSAI (Organização Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores).

A INTOSAI editou as seguintes normas como referência para estruturação e funcionamento do Sistema de Controle Interno, as quais servem como orientações para a atuação da unidade de controle interno:

- ISSAI GOV 9100 - Guia para as normas de controle interno;
- ISSAI GOV 9110 - Diretrizes referentes aos informes sobre a eficácia dos controles internos;
- ISSAI GOV 9120 - Controle interno: fornecendo uma base para a prestação de contas do governo;

- ISSAI GOV 9130 - Informação adicional sobre a administração de riscos da entidade;
- ISSAI GOV 9140 - Independência da auditoria interna no setor público;
- ISSAI GOV 9150 - Coordenação e cooperação entre os Tribunais de Contas e os auditores internos do setor público. (BRASIL, 2017,p. 8)

A Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno (BRASIL, 2017) apresenta, também, as recomendações editadas pelo COSO sobre controle interno, conforme abaixo:

Mapear o ambiente interno, verificar o cumprimento dos objetivos da instituição, identificar a existência de atividades de controle e o modo como a comunicação e o fluxo de informações acontecem são tarefas que devem ser realizadas nas organizações que buscam, efetivamente, realizar sua missão institucional.

O mesmo acontece com o monitoramento das ações recomendadas e deflagradas pela instituição.

Uma das metodologias disponíveis para fazer este acompanhamento denomina-se COSO, atualmente referência mundial no estudo e na aplicação dos controles internos.

COSO significa *Committee of Sponsoring Organizations, da National Commission on Fraudulent Financial Reporting*. Criado em 1985, é uma entidade do setor privado, independente, sem fins lucrativos, criada com o fim de aperfeiçoar a qualidade de relatórios financeiros, estudando as causas da ocorrência de fraudes em relatórios financeiros.

As recomendações do COSO são referência para todos os controles internos.

De acordo com o Comitê, no modelo COSO I, controle interno é “o processo conduzido pela Diretoria, Conselhos ou outros empregados de uma companhia, no intuito de fornecer uma garantia razoável de que os objetivos da entidade estão sendo alcançados, com relação às seguintes categorias: (a) eficácia e eficiência das operações; (b) confiabilidade dos relatórios financeiros; e (c) conformidade com a legislação e regulamentos aplicáveis.” Em 1992, o COSO publicou um trabalho denominado “Controle Interno: um modelo integrado”, apresentando os componentes descritos abaixo, que passaram a ser referência sobre o tema Controle Interno:

- I. Ambiente de Controle;
- II. Avaliação de Riscos;
- III. Atividades de Controle;
- IV. Informações e Comunicações;
- V. Monitoramento.

Ainda, em 2004 foi divulgado um novo trabalho sobre o “Gerenciamento de Riscos Corporativos – Estrutura Integrada” (COSO II), com foco no gerenciamento de riscos, não abordado anteriormente pelo COSO I.

Assim, no COSO II os componentes passaram a ser os seguintes:

- Ambiente de Controle;
- Respostas a Risco;
- Fixação de Objetivos;
- Atividade de Controle;
- Identificação de Eventos;
- Informações e Comunicações;
- Avaliação de Riscos;
- Monitoramento. (BRASIL, 2017, p.8 e 9)

Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno (BRASIL, 2017) é bastante específica e apresenta de forma bem objetiva as normatizações existentes no TCE-PR relativas aos controles internos aos seus jurisdicionados seja o Estado do Paraná ou os seus municípios. Essa cartilha é clara: “ Baseando-se nas normas gerais, tanto nacionais como internacionais, que definiram as diretrizes sobre o tema Controle Interno, o Tribunal de Contas do Estado do Paraná editou, entre outras, as seguintes orientações normativas” (BRASIL, 2017, p. 9):

LEI COMPLEMENTAR Nº. 113/2005 – Lei Orgânica do Tribunal de Contas do Estado do Paraná

- Instituição do sistema de controle interno por todos os jurisdicionados e respectiva finalidade (art. 4º e art. 8º);
- Finalidades do controle interno (art. 4º, I a IV);
- Atividades a serem desenvolvidas pelo controle interno (art. 5º, I a III);
- Responsabilidade solidária do controle interno (art. 6º, § 1º e § 2º);
- Parecer conclusivo do controle interno (art. 7º);
- Falta de instituição do sistema de controle interno poderá sujeitar as contas ou o relatório objeto do julgamento à desaprovação ou recomendação de desaprovação (art. 8º);
- Relatório do controle interno como parte integrante das Contas do Governador e dos demais administradores estaduais (art. 21, § 2º).

RESOLUÇÃO Nº. 01/2006 – Regimento Interno do Tribunal de Contas do Estado do Paraná

- Relatório do controle interno como parte integrante das Contas dos Prefeitos e do Governador (art. 211, § 2º, art. 215, § 2º-A e § 2º);
 - Responsabilização civil e criminal na garantia da fidelidade dos dados enviados ao Tribunal por meio de sistema eletrônico (art. 239, Parágrafo Único);
 - Responsabilidade solidária do controle interno (art. 236, § 3º e 248, § 3º);
 - Aplicação de sanções ao controle interno (art. 418, parágrafo único).
- (BRASIL, 2017, p.9)

Na Cartilha é possível identificar alguns normativos que poderão ajudar a responder aos objetivos específicos.

ACÓRDÃO Nº. 97/08 – Tribunal Pleno (PROCESSO Nº. 449824/07).

Consulta. Cargo em comissão para chefe de setor de controle interno. Possibilidade considerando que os responsáveis pelo controle interno devem ser servidores efetivos, os quais devem ocupar o cargo por tempo previamente definido. (BRASIL, 2017, p.10)

ACÓRDÃO Nº. 265/08 – Tribunal Pleno (PROCESSO Nº. 522556/07).

Consulta. Controlador Interno. Imprescindível que seja exercido por servidor público efetivo mediante alternativas que visem a propiciar a necessária imparcialidade para o exercício da atividade e a não sujeição a pressões políticas. (BRASIL, 2017, p.10)

ACÓRDÃO Nº. 867/10 – Tribunal Pleno (PROCESSO Nº. 402949/09).

Consulta. Controle interno. Lapso temporal para o desempenho das funções de controlador. Exercício por servidor efetivo. Possibilidade de criação de

cargo em comissão para a figura do controlador geral a ser desempenhada, preferencialmente, por servidor público efetivo, com o propósito de chefiar equipe composta por servidores com a função de controladores internos. (BRASIL, 2017, p.10)

ACÓRDÃO Nº. 1604/10 – Tribunal Pleno (PROCESSO Nº. 161607/09). Consulta. Acumulação de cargos. Controlador Interno ocupante de cargo efetivo eleito para o cargo de vereador. Compatibilidade de horários. Artigo 38, inciso III, da Constituição da República. Impossibilidade. (BRASIL, 2017, p.10)

ACÓRDÃO Nº. 1024/15 – Tribunal Pleno (PROCESSO Nº. 568635/12). Consulta. Implantação do sistema de controle interno do Legislativo Municipal. Aumento de remuneração de servidores em ano eleitoral. Implantação do Plano de Cargos e Salários da Câmara. Criação de gratificação de função. Possibilidade. (BRASIL, 2017, p.10)

Sobre a obrigatoriedade da instituição de sistemas de controles internos na administração pública verifica-se que os estados vêm se estruturando e alguns vêm sendo multados até, tendo em vista não estarem adequando-se às normas, veja o que diz LIMA (2015):

Nos últimos anos, diversos estados, a exemplo de Santa Catarina, estruturaram legalmente a carreira de controle interno e realizaram concursos públicos para o provimento dos cargos. O Município do Rio de Janeiro em 1993 instituiu sua Controladoria, com resultados positivos. O Estado do Rio de Janeiro, contudo, até 2006 manteve um simulacro de “Secretaria de Controle”, a um só tempo, ineficiente e burocrática, sem carreira e sem servidores concursados. No Rio Grande do Sul, a Contadoria e Auditoria Geral do Estado tem a seu encargo o controle interno dos três poderes estaduais. Diversos Tribunais de Contas dos Estados têm recomendado a adequada instituição do controle interno e até multado Chefes de Executivo que se omitiram desse dever. (LIMA, 2015, p. 384)

2.4 TEORIA DA AGÊNCIA

A teoria da agência busca analisar as relações entre os participantes de um sistema, em que a propriedade e o controle são designados a pessoas distintas, o que pode resultar em conflitos de interesse entre os indivíduos (ARRUDA et al., 2008, p.77).

Slomski (2005, p. 30) destaca que as entidades públicas podem ser analisadas sob o prisma dos contratos entre os fatores de produção e que as atividades necessárias devem ser incluídas dentro do Estado sempre que os custos de mercado forem maiores que os custos de usar a autoridade direta.

Segundo Jensen e Meckling (1976 citado por Arruda et al., 2008) uma relação de agência é definida como um contrato em que uma ou mais pessoas (principal) emprega outra pessoa (o agente) para realização de algum serviço ou trabalho em seu favor, envolvendo a delegação de alguma autoridade de decisão para o agente. Diz ainda que, se ambas as partes são maximizadoras de utilidade, existe uma boa razão para acreditar que o agente não irá atuar conforme os interesses do principal.

Slosmki et al. (2009, citado por Bairral et al.) ressalta, sobre os possíveis conflitos, que:

Conflitos surgem nessa relação:

- (i) divergência de objetivos entre principal e agente,
- (ii) dificuldade de monitoramento das ações do agente e
- (iii) divergência de posicionamento, entre principal e agente, em relação ao risco envolvido no gerenciamento dessa atividade (SLOMSKI et al., 2009).

Daí surge o problema de agência, que “fundamenta-se principalmente na questão da informação incompleta (assimétrica), que remete à posse, pelo agente (gestor público), de um conjunto privilegiado de informações sobre as atividades desenvolvidas no relacionamento com o principal (cidadão).” (Bairral et al., 2015, p. 647).

Sobre a relação da transparência com a teoria da agencia, Bairral et al. (2015), destaca que:

A transparência é um elemento da comunicação entre cidadão e gestor público, um contrato social tácito em que, na perspectiva da clássica teoria da agência, o principal (cidadão) delega ao agente (gestor público) uma atividade de seu interesse e monitora sua realização. (Bairral et al., 2015, p. 646).

Isto posto, pode-se afirmar que a Teoria da Agência serve para fundamentar e verificar se os controles internos implantados com a finalidade de cumprir a função institucional para a qual os controles internos foram desenhados e planejados.

2.5 ERROS E FRAUDES

Os erros e fraudes decorrem muitas vezes da delegação de funções e devem ser minimizados. Consultando a NBC TI 01 (BRASIL, 2011), em seu item 12.1.3.2, pode se verificar o conceito de fraude, abaixo detalhado:

O termo “**fraude**” aplica-se a ato intencional de omissão e/ou manipulação de transações e operações, adulteração de documentos, registros, relatórios, informações e demonstrações contábeis, tanto em termos físicos quanto monetários. (BRASIL, 2011)

Observando-se o item 12.1.3.3, da NBC TI 01 (BRASIL, 2011), verifica-se o conceito de erro:

O termo “**erro**” aplica-se a ato não-intencional de omissão, desatenção, desconhecimento ou má interpretação de fatos na elaboração de registros, informações e demonstrações contábeis, bem como de transações e operações da entidade, tanto em termos físicos quanto monetários. (BRASIL, 2011)

De acordo com Bruni e Gomes (2010, p. 71) se os controles internos forem bons, eles previnirão contra a fraude e minimizarão os riscos de erros e irregularidades, no entanto, por si só, não serão suficientes para evitá-los. Como exemplo, o referido autor expõe que a segregação de uma operação em fases distintas, confiadas a diversas pessoas, reduz o risco de irregularidades; mas não pode evitar que estas aconteçam, se as diversas pessoas que intervêm no processo se puserem de acordo para cometer um ato fraudulento.

Continua Bruni e Gomes (2010, p. 71), classificando a fraude em várias modalidades, quais sejam:

- a) **não encobertas**, em que o autor não considera necessário escondê-la devido ao controle interno ser muito fraco, como no caso de retirada de dinheiro do caixa sem sua devida contabilização;
- b) **encobertas temporariamente**, que são realizadas sem afetar os registros contábeis, como, por exemplo, retirar dinheiro proveniente das cobranças, omitindo o seu registro de modo que seu montante possa ser coberto com o registro de cobranças posteriores, e assim sucessivamente;
- c) **encobertas permanentemente**, nos quais os autores da irregularidade preocupam-se em alterar a informação contida nos registros e outros arquivos, para assim ocultar a irregularidade. (Bruni e Gomes, 2010, p. 71)

A NBC T 11 (BRASIL, 2003), já revogada, porém de grande valor teórico, destaca, em seu item 4, que a “responsabilidade primeira na prevenção e identificação de fraudes e/ou erros é da administração da entidade, mediante a manutenção de adequado sistema de controle interno, que, entretanto, não elimina o risco de sua ocorrência.”

A mesma NBC T 11 (BRASIL, 2003) indica, em seus itens 12 ao 14, procedimentos de auditoria quando há indícios de fraude ou erro:

Quando a aplicação de procedimentos de auditoria, planejados com base na avaliação de risco, indicar a provável existência de fraude e/ou erro o auditor deve considerar o efeito potencial sobre as demonstrações contábeis. Se acreditar que tais fraudes e erros podem resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis, o auditor deve modificar seus procedimentos ou aplicar outros, em caráter adicional.

A extensão desses procedimentos adicionais ou modificados depende do julgamento do auditor quanto:

- a) aos possíveis tipos de fraude e/ou erro;
- b) à probabilidade de que um tipo particular de fraude e/ou erro possa resultar em distorções relevantes nas demonstrações contábeis.

Salvo quando houver circunstâncias indicando claramente o contrário, o auditor não pode presumir que um caso de fraude e/ou erro seja ocorrência isolada. Se necessário, ele deve revisar a natureza, a oportunidade e a extensão dos procedimentos de auditoria. (BRASIL, 2003)

3. METODOLOGIA

3.1 TIPO DE PESQUISA QUANTO AOS PROCEDIMENTOS

Quanto aos procedimentos essa pesquisa pode ser classificada como pesquisa bibliográfica, tendo em vista que de maneira objetiva e focada nos autores será efetiva a hipótese apresentada. Abaixo o conceito de pesquisa bibliográfica:

O material consultado na pesquisa bibliográfica abrange todo o referencial já tornado público em relação ao tema estudado, desde publicações avulsas, boletins, jornais, revistas, livros, pesquisas, monografias, dissertações, teses, entre outros. Com base nisso é que se pode elaborar o trabalho monográfico, seja ele uma perspectiva histórica ou com o intuito de reunir diversas publicações isoladas e atribuir-lhes uma nova leitura. (RAUPP; BEUREN, 2006, p.87).

Pode-se classificar, também, essa pesquisa como documental, uma vez que serão analisados documentos emitidos por entidades públicas, disponíveis em diários oficiais eletrônicos e sítios eletrônicos, que não sofreram tratamentos. Segue o conceito de pesquisa documental:

A pesquisa documental vale-se materiais que ainda não receberam nenhuma análise aprofundada. Esse tipo de pesquisa visa, assim, selecionar, e interpretar a informação bruta, buscando extrair dela algum sentido e introduzir-lhe algum valor, podendo, desse modo, contribuir com a comunidade científica a fim de que outros possam voltar a desempenhar futuramente o mesmo papel. (RAUPP; BEUREN, 2006, p.89).

3.2 TIPO DE PESQUISA QUANTO AO OBJETIVO

Essa pesquisa é, preponderantemente, explicativa pois ela analisará como é estruturada uma controladoria pública estadual, sua classificação e os fatores determinantes para sua independência.

Por explicar a razão e o porquê das coisas, esse é o tipo de pesquisa que mais aprofunda o conhecimento da realidade. Pode-se dizer que o conhecimento científico está assentado nos resultados oferecidos pelos estudos explicativos. (RAUPP; BEUREN, 2006, p.82)

Essa pesquisa, também, é descritiva, pois descreverá e fará um aprofundamento da realidade de como uma controladoria interna pública está

estruturada. Segue o conceito de pesquisa descritiva:

A pesquisa descritiva tem como principal objetivo descrever características de determinada população ou fenômeno ou o estabelecimento de relações entre as variáveis. Uma de suas características mais significativas está na utilização de técnicas padronizadas de coletas de dados. (RAUPP; BEUREN, 2006, p.81).

3.3 TIPO DE PESQUISA QUANTO À ABORDAGEM DO PROBLEMA

Quanto à abordagem do problema essa pesquisa pode ser tipificada como uma pesquisa qualitativa, pois ela aprofunda a análise do problema. Veja o conceito:

Na pesquisa qualitativa concebem-se análises mais profundas em relação ao fenômeno que está sendo estudado. A abordagem qualitativa visa destacar características não observadas por meio de um estudo quantitativo, haja vista a superficialidade desde último. (RAUPP; BEUREN, 2006, p.92).

Também será necessário se valer de pesquisa quantitativa, tendo em vista ser verifica o quantitativo de estados no sul do país que tem efetivamente uma controladoria com quadro funcional de auditores em funcionamento. Abaixo o conceito:

Diferente da pesquisa qualitativa, a abordagem quantitativa caracteriza-se pelo emprego de instrumentos estatísticos, tanto na coleta quanto no tratamento dos dados. Esse procedimento não é tao profundo na busca de conhecimento da realidade dos fenômenos, uma vez que se preocupa com o comportamento geral dos acontecimentos. (RAUPP; BEUREN, 2006, p.92).

3.4 LEVANTAMENTO DE DADOS E INFORMAÇÕES

Serão coletados dados e informações junto aos sítios eletrônicos dos governos estaduais do sul do país, portais da transparência para aferimento das unidades federativas estaduais que contam com estrutura de Controladoria Interna. Após isso, será feito levantamento de sua estrutura (número de funcionários e se são de carreira de auditoria) ou se somente tem a forma de uma controladoria.

O quadro 02, a seguir, será direcionador para a presente pesquisa e apresentará, de forma objetiva, os principais pontos que serão identificados nos três

órgãos responsáveis pelos controles internos nos Estados do Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul, que darão embasamento para as conclusões que serão obtidas.

QUADRO 2 – QUADRO BASE PARA COMPARATIVO ENTRE AS ESTRUTURAS RESPONSÁVEIS PELO CONTROLE INTERNO EM CADA UNIDADE FEDERATIVA ESTADUAL DO SUL DO BRASIL

	Item analisado	Paraná	Santa Catarina	Rio Grande do Sul
1	Nº de Servidores Efetivos de Carreira de Auditoria Concursados			
2	Nº Total de servidores, entre efetivos concursados e comissionados			
3	Há carreira específica na unidade			
4	Ano de instituição do órgão de controle			
5	Qual poder está sob sua tutela			
6	O cargo de maior hierarquia dentro da unidade é ocupado por servidor de carreira interna?			
7	Receitas Realizadas em 2014			

FONTE: O autor, 2018.

4. APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS DADOS

Esta parte do trabalho tem a intenção de apresentar os dados coletados nos três Estados do sul do Brasil – Paraná, Santa Catarina e Rio Grande do Sul – e fazer uma análise de como o controle interno em cada um é tratado. A pesquisa se limitou aos três estados do Sul, uma vez que o autor reside na região e isso facilita o acesso aos dados, sendo a coleta caracterizada por conveniência.

Os dados do Paraná foram coletados no sítio eletrônico da Controladoria Geral do Estado do Paraná, além da página eletrônica Portal da Transparência do Estado do Paraná. Os dados de Santa Catarina foram coletados no sítio eletrônico da Secretaria do Estado da Fazenda do Estado de Santa Catarina, na página eletrônica do Sindicato dos Auditores Internos do Poder Executivo do Estado de Santa Catarina – SINDIAUDITORIA –, além de coletas de dados efetuados no Portal da Transparência do Estado de Santa Catarina. Já os dados do Estado do Rio Grande do Sul foram coletados do sítio eletrônico da CAGE-RS – Contadoria e Auditoria Geral do Estado do Rio Grande do Sul, além de consultas efetuadas no Portal da Transparência do referido Estado.

4.1 CONTROLADORIA E HISTÓRICO DE CONTROLADORIA DO PARANÁ

No Paraná, de acordo com informações retiradas do sítio eletrônico da Controladoria Geral do Estado, a mesma foi instituída em 2013, através da Lei Ordinária nº 17.745. Essa unidade abrange as atividades da Secretaria Especial de Corregedoria e da Ouvidoria Geral. No ano de 2014 houve a regulamentação de suas atividades através do Decreto 9.878, que teve como sua finalidade explicitada a seguir:

As atividades concernentes à gestão, à organização, à promoção, ao desenvolvimento e à coordenação da implantação e manutenção da Estrutura de Controle do Poder Executivo Estadual, que envolve os Sistemas de Controle Interno, de Transparência e Controle Social, de Ouvidoria e de Corregedoria. (BRASIL, 2018).

Portanto, a Controladoria Geral do Estado, desenvolve suas atividades com a finalidade de atuar no controle interno do Poder Executivo.

A Controladoria atua, de acordo com as informações retiradas do sítio eletrônico da CGE-PR, no acompanhamento e fiscalização dos atos de natureza contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial, além do estabelecimento de ferramentas para a comprovação da eficácia, da eficiência e da economicidade na gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito do Poder Executivo Estadual, como bem preceitua a Constituição Federal.

As atividades são estruturadas por meio de Coordenadorias de Controle Interno, Ouvidoria, Controle Social e Transparência e Corregedoria. Na Controladoria Geral do Paraná ainda não ocorreu um concurso específico para servidor efetivo de carreira de auditoria ou controladoria interna. Os cargos são ocupados por servidores efetivos das mais variadas secretarias de estado, inclusive o atual Controlador Geral do Estado tem origem no Poder Legislativo, na minha visão, todo esse cenário, faz com que fique comprometida a qualidade das atividades prestadas à sociedade. Essa situação de não haver servidores efetivos é referendada pelos acórdãos 97/08, 265/08 e 867/10 do TCE-PR, os quais permitem essa situação, já citados no presente trabalho no referencial teórico.

Repiso e destaco aqui o trecho em que Lima (2015) assevera sobre a obrigatoriedade da implantação de sistemas de controles internos na administração pública. Aparentemente o Estado do Paraná precisa se ajustar, pelo exposto do que foi encontrado, principalmente com relação a estruturar carreiras efetivas para seu quadro. Veja o que o referido autor fala sobre o Estado do Rio de Janeiro, com relação a estrutura burocrática e falta de pessoal efetivo da própria entidade:

Nos últimos anos, diversos estados, a exemplo de Santa Catarina, estruturaram legalmente a carreira de controle interno e realizaram concursos públicos para o provimento dos cargos. O Município do Rio de Janeiro em 1993 instituiu sua Controladoria, com resultados positivos. O Estado do Rio de Janeiro, contudo, até 2006 manteve um simulacro de “Secretaria de Controle”, a um só tempo, ineficiente e burocrática, sem carreira e sem servidores concursados. No Rio Grande do Sul, a Contadoria e Auditoria Geral do Estado tem a seu encargo o controle interno dos três poderes estaduais.

Diversos Tribunais de Contas dos Estados têm recomendado a adequada instituição do controle interno e até multado Chefes de Executivo que se omitiram desse dever. (LIMA, 2015, p. 384)

4.2 CONTROLADORIA E HISTÓRICO DE CONTROLADORIA DE SANTA CATARINA

De acordo com o SINDIAUDITORIA (BRASIL, 2015), a auditoria interna em Santa Catarina começa a se fortalecer em 1995, quando um grupo de Auditores Internos dá início à construção da Diretoria de Auditoria Geral (DIAG) da Secretaria de Estado da Fazenda. Somente em 2005 é que esse pequeno grupo de auditores internos conseguiu que fosse realizado concurso público para contratação de novos Auditores Internos.

No estado de Santa Catarina os controles internos ficam sob o encargo da Secretaria de Estado da Fazenda, através de sua DIAG - Diretoria de Auditoria Geral. Nesse estado verifica-se uma estrutura melhor paramentada, com cargos ocupados por servidores públicos efetivos concursados para carreira específica de auditoria de controle interno muito bem estruturada e definida.

Através da Lei Complementar do Estado de Santa Catarina de nº 284, de 28 de fevereiro de 2005, foi estabelecido o modelo de gestão para a Administração Pública Estadual e disposto sobre a estrutura organizacional do Poder Executivo. Posteriormente a Lei complementar nº 381, de 31 de maio de 2007, revogou a Lei Complementar 285/05, e dispôs sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual. Essas leis previram o sistema de controle interno, que futuramente veio a ser regulamentado pelo poder Executivo através o Decreto 2.056, de 20 de janeiro de 2009, que regulamenta o Sistema de Controle Interno, previsto nos arts. 30, inciso II, 150 e 151 da Lei Complementar nº 381, de 7 de maio de 2007. Esse regulamento deixou claro a estruturação da DIAG (Diretoria de Auditoria Geral), que faz parte da Secretaria Estado da Fazenda.

4.3 CONTROLADORIA E HISTÓRICO DE CONTROLADORIA DO RIO GRANDE DO SUL

O controle interno do Rio Grande do Sul, dentre os três estados analisados, é o mais maduro. Está inserido na estrutura da Secretaria da Fazenda do Rio Grande do Sul, com status de subsecretaria.

Abaixo um breve histórico da maturidade da referida controladoria e da sua

importância, tendo em vista, também, ter sido levada à Constituição Estadual:

A CAGE foi criada em 28 de dezembro de 1948 através da Lei nº 521. Desde sua criação, mantém em sua estrutura organizacional Seccionais junto às Secretarias Estaduais do Poder Executivo. Além disso, foram criadas Seccionais junto aos Poderes Legislativo e Judiciário e também no Ministério Público, caracterizando o órgão como de Estado, conforme previsto no art. 76 da Constituição Estadual:

"O sistema de controle interno previsto no art. 74 da Constituição Federal terá, no Estado, organização una e integrada, compondo órgão de contabilidade e auditoria-geral do Estado, com delegações junto às unidades administrativas dos três Poderes, tendo sua competência e quadro de pessoal definidos em lei." (BRASIL, 2018)

Após esse breve relato, verifica-se que o órgão é responsável pelos controles internos nos três poderes (Executivo, Legislativo e Judiciário), além do Ministério Público, ou seja, é bastante abrangente.

Fato importante, é que desde 1949, a Contadoria-Geral conta com quadro próprio, veja:

Em 1949, através da Lei nº 731, foi criado o quadro de pessoal da Contadoria-Geral composto por Contadores, Guarda-livros, Auxiliares de Contabilidade, entre outros. Em 1970 o Decreto nº 20.193 criou o Sistema de Contabilidade e Auditoria do Estado do Rio Grande do Sul, tendo como órgão central a Contadoria e Auditoria-Geral do Estado (CAGE), nova denominação do órgão. Dessa forma, foi institucionalizada a função de auditoria através da criação da Divisão de Auditoria dentro da CAGE e fortalecido o sistema de controle interno do Estado. (BRASIL, 2018).

Atualmente, no Rio Grande do Sul, existe o cargo de Auditor do Estado para a CAGE, com restrição a profissionais formados em Contabilidade, Direito, Administração de Empresas ou Economia e o acesso ao cargo é somente via concurso público para provimento de cargo efetivo, ou seja, não existe indicação política via cargo em comissão. Isso demonstra profissionalização e direcionamento com foco nos resultados para auditoria pública.

Na página eletrônica da CAGE-RS, pode-se verificar uma linha do tempo com um breve histórico com os principais eventos ocorridos, vejamos:

1948: criação da CAGE com a Divisão de Estudos e Orientação, Divisão de Centralização e Serviço de Administração Complementar e 12 Contadorias Seccionais;
1970: Divisão de Auditoria;
1980: Divisão de Centralização;
1990: Departamento de Controle da Administração Direta;

1997: Divisão de Controle da Receita e Divisão de Normas e Trabalhos Especiais;
2008: Delegação da CAGE junto ao IPERGS;
2011: Seccionais (18) na Administração Direta e Setoriais (7) na Indireta.
(BRASIL, 2018)

4.4 ESTRUTURA, FUNÇÃO E INDEPENDÊNCIA DA CONTROLADORIA PARANÁ

No portal da transparência do estado do Paraná e no portal da transparência da Controladoria Geral do Estado do Paraná, pode-se verificar que o atual controlador geral do estado não é servidor de carreira da CGE-PR.

Na Controladoria Geral do Estado do Paraná estão lotados 35 servidores, sendo a menor estrutura encontrada dentre os três Estados analisados. O que chama a atenção é que desses 35 servidores, verificou-se a seguinte situação no portal da transparência do referido Estado: 6 apenas não constam como cargos comissionados, apresentados como “função de gestão públicas”, os demais 29 servidores são apresentados como “Cargos Comissionados”.

O Controlador do Estado do Paraná, descrito também como cargo comissionado, é concursado de outra entidade vinculada ao Poder Legislativo, como Analista de Controle Externo oriundo do Tribunal de Contas do Estado do Paraná – órgão responsável pelo Controle Externo. Não há registro de concurso público para cargo específico da Controladoria Geral do Estado do Paraná, diferentemente do registrado nos outros dois Estados do sul do Brasil, que preconizam uma carreira própria para suas unidades de controle interno.

De acordo com as informações obtidas na página eletrônica da CGE-PR, pode-se verificar a seguinte distribuição de cargos dentro da CGE:

No Gabinete:

- 1 Cargo de Controlador Geral
- 1 Cargo de Diretor Geral
- 1 Cargo de Chefe de Gabinete
- 2 Cargos de Assessores

Na Assessoria Técnica:

- 2 Cargos de Assessores

Na Coordenadoria de Controle Interno:

- 1 Cargo de Coordenador
- 3 Cargos de Assessores

Na Coordenadoria de Corregedoria:

- 1 Cargo de Coordenador
- 3 Cargos de Assessores

Na Coordenadoria de Ouvidoria:

- 1 Cargo de Coordenador
- 3 Cargos de Assessores

Na Coordenadoria de Transparência e Acesso à Informação:

- 1 Cargo de Coordenador
- 3 Cargos de Assessores

Na Coordenadoria de Observatório da Despesa Pública – ODP:

- 1 Cargo de Coordenador
- 1 Cargo de Assessor
- 1 Cargo de Assistente

No Grupo Administrativo Setorial – GAS:

- 1 Chefe de grupo
- 2 Assistentes
- 1 Protocolo

No Grupo Orçamentário e Financeiro Setorial – GOFS:

- 1 Chefe de Grupo
- 1 Assistente

No Grupo de Recursos Humanos Setorial – GRHS

- 1 Chefe de Grupo
- 1 Assistente

No Núcleo de informática e Informações – NII

1 Chefe de Grupo

Em resumo, tem-se a seguinte configuração na CGE-PR:

1 Controlador Geral

1 Diretor Geral

1 Chefe de Gabinete

5 Coordenadores

4 Chefes de Grupo

17 Assessores

5 Assistentes

1 Protocolo

Total = 35 cargos

Nenhum cargo de Auditor foi encontrado nas dependências da CGE-PR como verificado nas outras entidades de controle interno do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina. Ou seja, nenhum dos 35 trabalhadores com lotação na CGE-PR passou por concurso específico para a referida unidade.

4.5 ESTRUTURA, FUNÇÃO E INDEPENDÊNCIA DA CONTROLADORIA EM SANTA CATARINA

As informações coletadas no site da Secretaria de Estado da Fazenda, revelam que o controle interno está sob responsabilidade da DIAG – Diretoria de Auditoria Geral, a qual é vinculada.

A DIAG é responsável pelo planejamento e implementação das atividades de fortalecimento do controle interno, auditoria, prevenção e orientação aos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual.

Dentre as principais atribuições da DIAG podem ser resumidas como:

Planejar e implementar auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional, patrimonial, de recursos humanos e de gestão.
Planejar, coordenar e orientar atividades relacionadas ao controle interno nos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual.

Fiscalizar a execução dos programas do Governo do Estado, da execução dos orçamentos fiscal, da seguridade social e de investimentos. Avaliar resultados alcançados por dirigentes de todos os órgãos e entidades da Administração Pública Estadual. Propor normas para a padronização e racionalização das ações de controle interno do Poder Executivo Estadual. (BRASIL, 2018)

Essa Diretoria de Auditoria Geral conta com quatro gerências, cuida do controle interno de pessoal, recursos, licitações, contratos e despesas de custeio. Presta atividades de orientação e assessoramento com a elaboração de propostas de atos normativos e emissão de informações. Realiza publicações no portal da Secretaria da Fazenda, reuniões e atendimentos técnicos. Abaixo relato cada uma das gerências e destaco que cada uma é ocupada por servidor efetivo de carreira de auditoria concursado não comissionado:

GEAUD - Auditoria de Despesas de Custeio. Responsável pela orientação, fiscalização, controle e acompanhamento do controle interno das despesas de custeio no âmbito da Administração Pública Estadual. Atua no fortalecimento do controle e fiscalização dos gastos que fazem a estrutura do Governo do Estado funcionar como, por exemplo, água, energia elétrica, correio, telefone e veículos, tendo como meta garantir a legalidade, legitimidade e economia dos gastos com recursos públicos. A GEAUD também controla a gestão dos bens móveis e imóveis do Estado de Santa Catarina.

GEALC - Auditoria de Licitações e Contratos. Tem como atribuição fiscalizar e orientar os órgãos e entidades da Administração Direta e Indireta quanto aos processos licitatórios e sua dispensa ou inexigibilidade, além da execução dos respectivos contratos. O trabalho é pautado pelo zelo à lisura dos procedimentos e pela correta aplicação dos recursos públicos, bem como a obediência aos princípios básicos da administração pública, como a legalidade, moralidade, economicidade, impessoalidade, eficiência e publicidade.

GAPES - Auditoria de Pessoal. Todos os atos de pessoal relativos aos servidores públicos, tanto em cargos efetivos quanto comissionados, aos empregados públicos estaduais regidos pela Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) e aos profissionais admitidos em caráter temporário (ACT) são controlados pela GAPES. É responsabilidade da gerência a fiscalização e orientação de todos os órgãos e entidades do Governo do Estado, a gestão de pessoas e o monitoramento das despesas com a folha de pagamento dos 120 mil servidores estaduais ativos e inativos.

GERAN - Auditoria de Recursos Antecipados. Gerencia os recursos repassados pelo Estado a municípios, consórcios públicos, pessoas físicas e entidades sem fins lucrativos, a título de convênios e instrumentos congêneres, por meio de orientação, controle e acompanhamento. A GERAN ainda acompanha e orienta os órgãos do Governo sobre os recursos repassados por meio de adiantamento, como diárias de viagem e despesas de pronto pagamento. (BRASIL, 2018)

Atualmente estão lotados na DIAG 52 servidores públicos, sendo 48 Auditores Internos do Poder Executivo, concursados em carreira especificamente desenhada para o controle interno do estado. Dez deles atuam em outros órgãos e entidades do Governo do Estado para prestar diretamente orientação e assessoria e garantir a correta aplicação dos recursos públicos. No portal da transparência de Santa Catarina, com dados atualizados em maio de 2018, já constam 61 Auditores Internos do Poder Executivo, denominação do atual cargo responsável pelos controles internos no Estado.

A página eletrônica da DIAG é bastante completa e de fácil acesso para o cidadão que pode acompanhar as contas públicas, sendo oferecido vários serviços: dentre os quais, conforme foi coletado (BRASIL, 2018):

- Acompanhamento da Regularidade - Sistema SC-Regularidade.
- Acompanhamento das Contas do Governo.
- Acompanhamento do CAUC - Serviço Auxiliar de Informações para Transferências Voluntárias.
- Auditoria de Adiantamento.
- Auditoria de Água e Energia Elétrica.
- Auditoria de Bens Imóveis.
- Auditoria de Convênios.
- Auditoria de Diárias.
- Auditoria de Licitações e Contratos
- Auditoria de Multas e Juros e Código de Barras.
- Auditoria de Obras Públicas
- Auditoria de Pessoal
- Auditoria de Postagens e Correspondências.
- Auditoria de Telefonia Fixa e Móvel.
- Auditoria de Veículos Oficiais.
- Auditoria Operacional.
- Controle Interno.
- Tomada de Contas Especial (BRASIL, 2018)

4.6 ESTRUTURA, FUNÇÃO E INDEPENDÊNCIA DA CONTROLADORIA NO RIO GRANDE DO SUL

A estrutura da CAGE-RS, junto ao executivo, conta com 14 Seccionais atuando na Administração Direta e 7 Setoriais na Administração Indireta, além de uma Delegação junto ao IPERGS (Instituto de Previdência do Estado do Rio Grande do Sul). Nos demais Poderes e no Ministério Público, a CAGE possui uma Seccional em cada um.

Atualmente a CAGE-RS conta com um total de 47 servidores efetivos Auditores do Estado em atividade. No todo só existem 2 Cargos Comissionados. Ver na sequência o quadro 3 retirado da página eletrônica da CAGE-RS:

QUADRO 3 – QUADRO DEMONSTRATIVO DA ESTRUTURA DE RECURSOS HUMANOS DA SECRETARIA DA FAZENDA DO RIO GRANDE DO SUL

Cargo	Quantidade	%
Auditor do Estado (AE)	47	29,9
Auditor-Fiscal da Receita Estadual (AFTE)	52	33,1
Técnico Tributário da Receita Estadual (TTRE)	50	31,8
Operador de Máquina de Contabilidade	3	1,9
Cargos em Comissão	2	1,3
Ex Caixa Econômica Estadual	3	1,9
TOTAL	157	100,0

FONTE: BRASIL, 2018.

A carreira de auditor está tão bem estabelecida no Estado, que no art. 2º da Lei nº 13.451/2010, as funções institucionais da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado são descritas:

1. Exercer, a título de controle interno, a fiscalização contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial do Estado, dos órgãos da Administração Direta e das entidades da Administração Indireta e de quaisquer entidades que tenham recebido auxílios, contribuições ou subvenções do Estado, quanto à legalidade, legitimidade, economicidade e demais princípios constitucionais.
2. Comprovar a legalidade e avaliar os resultados, quanto à eficácia e à eficiência, da gestão orçamentária, financeira e patrimonial no âmbito da Administração Pública Estadual, bem como da aplicação de recursos públicos por entidades de direito privado.
3. Exercer o controle das operações de crédito, avais e garantias, bem como dos direitos e haveres do Estado.
4. Controlar e acompanhar a execução orçamentária.
5. Apoiar o controle externo, no exercício de sua missão institucional.
6. Cientificar o Tribunal de Contas do Estado das irregularidades ou ilegalidades de que tome conhecimento.
7. Apoiar e estimular o exercício do controle social.
8. Efetuar os procedimentos relativos a relevação contábil da gestão orçamentária, financeira e patrimonial, no âmbito dos três Poderes do Estado, do Ministério Público e dos fundos especiais, bem como orientar e assessorar as entidades da Administração Indireta na organização de seus sistemas contábeis e de controle interno.
9. Realizar auditoria contábil, financeira, orçamentária, operacional e patrimonial na Administração Direta, nas autarquias, nas fundações de direito público e de direito privado, nas sociedades de economia mista e nas suas subsidiárias, bem como nas entidades de direito privado que apliquem recursos públicos, emitindo os respectivos relatórios e pareceres.
10. Realizar o levantamento do Balanço Geral do Estado e do Balanço Consolidado do Setor Público Estadual, assim como analisar, interpretar e avaliar os elementos integrantes destes e dos balanços das entidades públicas estaduais.

11. Elaborar, supervisionar e revisar os demonstrativos do Estado, exigidos legalmente, assim como pelos outros órgãos de controle externo da Administração Pública.
12. Exercer o controle sobre todos os atos daqueles que, a qualquer modo, arrecadem rendas, efetuem despesas ou administrem bens do Estado.
13. Elaborar a prestação de contas anual do Governador do Estado.
14. Examinar e emitir parecer sobre processos de prestação e tomadas de contas de qualquer pessoa física ou entidade pública que utilize, arrecade, guarde, gerencie ou administre dinheiros, bens e valores públicos ou pelos quais o Estado responda, ou que, em nome deste, assumam obrigações pecuniárias.
15. Encaminhar ao Ministério Público os documentos necessários ao oferecimento de denúncia de crimes praticados, por agentes públicos ou particulares, em licitações, contratos administrativos ou por atos praticados contra o erário.
16. Examinar licitações, contratos, ajustes, convênios ou outros instrumentos que, direta ou indiretamente, possam originar despesas públicas.
17. Efetuar a verificação prévia, concomitante e subsequente da legalidade dos atos da execução orçamentária e extraorçamentária, em consonância com o disposto no art. 8.º da Lei n.º 521/48.
18. Efetuar o gerenciamento do CADIN/RS - Cadastro Informativo de Pessoas Físicas e Jurídicas que tenham pendências com o Estado e a administração do CFIL/RS - Cadastro de Fornecedores Impedidos de Licitar e contratar com a administração pública estadual, bem como outros de abrangência estadual.
19. Exercer o controle das participações societárias.
20. Manifestar previamente sobre a criação ou organização de sistemas de controle interno, no âmbito da Administração Pública Estadual.
21. Efetuar o controle das receitas públicas, inclusive os ingressos, desonerações e renúncias fiscais.
22. Realizar perícias na área de sua competência.
23. Emitir pareceres e prestar informações sobre matéria pertinente ao controle interno.
24. Normatizar as realizações de inventários na Administração Pública Estadual.
25. Avaliar e acompanhar os custos dos serviços públicos.
26. Disciplinar, acompanhar e controlar as contratações de consultorias e de auditorias independentes.
27. Normatizar e padronizar, e ou determinar a revisão dos procedimentos relativos à contabilidade, auditoria, fiscalização e avaliação de gestão, na área de sua competência.
28. Gerenciar sistemas de informações de uso do controle interno.
29. Gerir, administrar, planejar, normatizar e operar os sistemas e a tecnologia de informação, na área de sua competência.
30. Prestar assessoria aos municípios em assuntos atinentes ao controle interno.
31. Promover acordos de cooperação técnica no âmbito do controle interno.
32. Promover ações com vista a assegurar a transparência das contas públicas, estimulando a participação da sociedade no exercício do controle social.
33. Avaliar as estruturas de controle, bem com os sistemas de informações utilizados pela Administração Pública Estadual, quanto a integridade e segurança destes, recomendando os ajustes necessários.
34. Participar de órgãos colegiados de controle interno e de contabilidade de abrangência regional, nacional ou internacional.
35. Elaborar sugestão de proposta orçamentária do órgão a ser encaminhada ao Secretário de Estado da Fazenda.
36. Gerenciar as despesas da sua unidade orçamentária.

37. Submeter ao Secretário de Estado da Fazenda a política de seleção e capacitação de recursos humanos.
 38. Exercer outras atribuições ou encargos que lhe sejam correlatos.
- (BRASIL, 2018)

No sítio eletrônico da CAGE-RS é possível ter acesso ao Planejamento Estratégico 2016-2019. Mais um motivo da ótima estruturação da unidade.

O CAGE-RS utiliza ferramenta modernas de gestão tais como a metodologia *Balanced Scorecard* (BSC), em alinhamento com o Planejamento Estratégico da Secretaria da Fazenda. Além disso, lança mão de outras ferramentas como a Matriz *SWOT*, identificando oportunidades e ameaças à consecução dos objetivos da CAGE, e definidas as diretrizes estratégicas que embasaram a formulação do novo Mapa Estratégico.

4.7 ASPECTOS LEGAIS DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS DO SUL DO PAÍS - PARANÁ

No âmbito estadual pode-se citar a Lei nº 17.745/2013, que criou a Controladoria Geral do Estado – CGE, incluindo as competências da Corregedoria e da Ouvidoria Geral.

O Decreto nº 9.978/2014, instituiu a Estrutura de Controle e aprovou o Regulamento da Controladoria Geral do Estado – CGE.

Decreto nº 36/2015, dispôs sobre a obrigatoriedade dos órgãos e entidades da Administração Pública Estadual manterem atualizados os documentos relativos às respectivas regularidades jurídica, fiscal e econômico-financeira, consolidadas no CAUC - Cadastro Único de Convênios do Sistema Integrado de Administração Financeira do Governo Federal - SIAFI, da Secretaria do Tesouro Nacional, bem como sobre o atendimento de outras exigências estaduais e municipais e estabelece providências correlatas.

A Lei nº 15.524/2007, instituiu o Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Estadual, conforme especifica e adota outras providências.

A Resolução nº 009/2014, definiu as competências dos Agentes de Controle Interno atuantes na Administração Direta, Indireta, nas Empresas Públicas, nas Sociedades de Economia Mista, nos Serviços Sociais Autônomos e nos Órgãos de Regime Especial, e adota outras providências.

A Instrução Normativa nº 001/2014, estabeleceu o regramento necessário à elaboração do Relatório e Parecer do Controle Interno, a ser encaminhado pelas Entidades do Poder Executivo Estadual ao Tribunal de Contas do Estado do Paraná, conforme disposto na Instrução Normativa nº 92/2013.

A Instrução Normativa nº 003/2014, estabeleceu o regramento necessário para elaboração do Relatório e Parecer do Controle Interno, a ser encaminhado pelas Entidades do Poder Executivo Estadual conforme disposto na Instrução Normativa nº 101/2014 do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

A Instrução Normativa nº 001/2015, estabeleceu o Plano de Trabalho do Agente de Controle Interno Avaliativo para o exercício de 2015, no Sistema Integrado de Avaliação e Controle.

A Instrução Normativa nº 001/2016, estabeleceu o regramento necessário à elaboração do Relatório e Parecer do Controle Interno, a ser encaminhado juntamente com a Prestação de Contas dos Órgãos e Entidades do Poder Executivo Estadual, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 112/2015, do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

A Instrução Normativa nº 002/2016, estabeleceu o Plano de Trabalho do Agente de Controle Interno Avaliativo para o exercício de 2016, no Sistema Integrado de Avaliação de Controle.

A Instrução Normativa nº 001/2017, estabelece o regramento necessário à elaboração do Relatório e Parecer do Controle Interno, a ser encaminhado juntamente com a Prestação de Contas dos Órgãos e Entidades do Poder Executivo Estadual, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 127/2017, do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Instrução Normativa nº 002/2017, estabelece o Plano de Trabalho do Agente de Controle Interno Avaliativo para o exercício de 2017 no Sistema Integrado de Avaliação e Controle, bem como, do fluxo de trabalho e prazos.

Instrução Normativa nº 003/2017, estabeleceu o procedimento para o suporte técnico referente ao carregamento de dados no Sistema SEI-CED, Módulo Controle Interno, do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

Instrução Normativa nº 001/2018, estabeleceu o regramento necessário à elaboração do Relatório e Parecer do Controle Interno, a ser encaminhado juntamente com a Prestação de Contas dos Órgãos e Entidades do Poder Executivo

Estadual, conforme dispõe a Instrução Normativa nº 137/2017, do Tribunal de Contas do Estado do Paraná.

A Resolução nº 024/2017, regulamenta as competências dos Núcleos de Controle Interno Avaliativo dos Órgãos da Administração Direta, Indireta, nas Empresas Públicas, nas Sociedades de Economia Mista, nos serviços Autônomos e nos Órgãos de Regime - Especial, e adota outras providências.

A Resolução nº 027/2017, regulamenta no uso de suas atribuições e tendo em vista o disposto no artigo 2º, do Decreto Estadual nº9978, 23 de janeiro de 2014, no artigo 6º, inciso III, do Regulamento da Controladoria Geral do Estado do Paraná.

4.8 ASPECTOS LEGAIS DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS DO SUL DO PAÍS – SANTA CATARINA

A legislação consultada para analisar os dados da presente pesquisa foram os seguintes:

Lei complementar nº 381 de 31 de maio de 2007, que revogou a Lei Complementar 285/05, e dispôs sobre o modelo de gestão e a estrutura organizacional da Administração Pública Estadual. Essas leis previram o sistema de controle interno, que posteriormente veio a ser regulamentado pelo poder Executivo através o Decreto 2.056 de 20 de janeiro de 2009, o qual regulamenta o Sistema de Controle Interno, previsto nos arts. 30, inciso II, 150 e 151 da Lei Complementar nº 381, de 7 de maio de 2007.

Em Santa Catarina, pode-se verificar que uma lei e um regulamento praticamente suportam todo o controle interno, diferentemente do que ocorre no Paraná, que tem uma legislação muito esparsa sobre controle interno.

4.9 ASPECTOS LEGAIS DA IMPLANTAÇÃO DA CONTROLADORIA GERAL DOS ESTADOS DO SUL DO PAÍS – RIO GRANDE DO SUL

Em consulta ao sítio eletrônico da CAGE-RS, foram encontradas basicamente o decreto 50.063/2013 – Sistema de Controle Interno do RS, o qual dispõe sobre o Sistema de Controle Interno do Estado do Rio Grande do Sul de que trata o art. 76 da Constituição Estadual e a Lei Complementar nº 13.451, de 26 de

abril de 2010, dispõe sobre a Lei Orgânica da Contadoria e Auditoria-Geral do Estado, órgão central do sistema de controle interno do Estado do Rio Grande do Sul, que disciplina o regime jurídico do cargo da carreira de Auditor do Estado e dá outras providências.

Como se pode perceber a regulamentação de Santa Catarina e Rio grande do Sul é bem mais objetiva e direcionada para uma efetiva estrutura de Auditoria Interna. O Paraná, tem bastante regulamentação infra legal (decretos, regulamentos, resoluções, instruções normativas) sobre controle interno.

4.10 DISCUSSÃO E ANÁLISE

Nesse cenário, com os dados expostos, verifica-se que as controladorias em cada Estado do Sul do país, encontram-se em grau de desenvolvimento diferente, cada qual com seu foco.

Para melhor discussão e análise do que foi encontrado, abaixo, apresento o quadro 4, no qual as informações são expostas de forma objetiva referentes a cada uma das unidades responsáveis pelo Controle Interno em cada Estado do Sul do Brasil.

QUADRO 4 – QUADRO COMPARATIVO ENTRE AS ESTRUTURAS RESPONSÁVEIS PELO CONTROLE INTERNO EM CADA UNIDADE FEDERATIVA ESTADUAL DO SUL DO BRASIL

	Item analisado	Paraná	Santa Catarina	Rio Grande do Sul
1	Nº de Servidores Efetivos de Carreira de Auditoria Concursados	0 – Nenhum. Não existe carreira na unidade.	61 Auditores Internos do Poder Executivo.	47 Auditores do Estado
2	Nº Total de servidores, entre efetivos concursados e comissionados	35 – todos são cargos comissionados, porém são servidores efetivos das mais variadas secretarias.	61	49 – somente 2 comissionados
3	Há carreira específica na unidade	Não	Sim Denominação: Auditor Interno do Poder Executivo	Sim Denominação: Auditor do Estado.
4	Ano de instituição do órgão de controle	2013	Anterior a 1995. A partir de 2005 começa o fortalecimento da carreira com concurso para o cargo de Auditor Interno do Poder Executivo.	1948

5	Qual poder está sob sua tutela	Poder Executivo	Poder Executivo	Poder Executivo Poder Legislativo Poder Judiciário Ministério Público
6	O cargo de maior hierarquia dentro da unidade é ocupado por servidor de carreira interna?	Não. O Controlador Geral do Estado é originário de outra unidade de outro Poder Estatal (Legislativo), ou seja, é do Tribunal de Contas do Estado do Paraná. Esse cargo é comissionado.	Sim. Diretor do DIAG é Auditor Interno do Poder Executivo de carreira -concursado.	Não. Porém é servidor efetivo de carreira “auditor fiscal da Receita Estadual”, órgão ao qual a CAGE-RS está vinculada.
7	Receitas Realizadas em 2014	R\$ 40 Bilhões (IBGE, 2018)	R\$ 55 Bilhões (IBGE, 2018)	R\$ 29 Bilhões (IBGE, 2018)

FONTE: O autor, 2018.

Quanto ao item 1 analisado, “**Nº de Servidores Efetivos de Carreira de Auditoria Concursados**”, verificou-se que no Paraná que não há servidores efetivos. Todos têm origem em outra entidade que não a Controladoria Geral do Estado, fato, a meu ver, grave, que compromete a independência, continuidade e eficiência das atividades. Em Santa Catarina verificou-se que os servidores lotados na unidade controle interno estadual são de carreira e todos concursados em número de 61 trabalhadores. No Rio grande do Sul verificou-se que, atualmente, existem 47 servidores efetivos da carreira de auditoria.

Com relação ao item 2 analisado, “**Nº Total de servidores, entre efetivos concursados e comissionados**”, verificou-se que o Paraná não possui carreira específica para o quadro da Controladora Geral do Estado, ou seja, todos os 35 trabalhadores da CGE-PR são comissionados. Chamo a atenção para o fato do TCE-PR permitir essa situação, conforme os acórdãos 97/08, 265/08 e 867/10, todos do referido Tribunal. No Estado de Santa Catarina, verifica-se uma situação de apenas servidores auditores concursados num total de 61 auditores internos de carreira. Já no Rio Grande do Sul foram encontrados 47 servidores efetivos da carreira de auditoria interna, além de 2 cargos comissionados, todos lotados na CAGE-RS.

No que tange ao item 3 analisado, “**Há carreira específica na unidade**”, foi constado que apenas o Estado do Paraná não possui carreira específica, pois todos os trabalhadores lotados na CGE-PR são comissionados. Na DIAG-SC, em Santa Catarina, foi encontrada a carreira de Auditor Interno de acesso por meio de

concurso público e na CAGE-RS foi, também, encontrado a carreira de Auditor do Estado, de acesso somente via concurso público.

O item 4 analisado, **“Ano de instituição do órgão de controle”**, foi verificado que o Paraná teve a CGE-PR instituída em 2013, sendo a mais jovem unidade de controle interno estadual avaliada, Santa Catarina, não se conseguiu ter uma data exata com as informações obtidas, mas através dos documentos analisados, verificou-se que foi anterior a 1995 e, por fim, o Rio Grande do Sul tem o ano de instituição de seu órgão de controle interno mais antigo dentre os três Estados e, também, é o mais antigo do Brasil, sua origem remete ao ano de 1948.

No item 5, **“Qual poder está sob sua tutela”**, de acordo com a legislação consultada e destacada nesse trabalho, verificou-se que no Paraná está sob a tutela da CGE-PR o Poder Executivo, apenas. Em Santa Catarina, da mesma forma, somente o Poder Executivo está sob a tutela da DIAG-SC. E, por fim, e mais abrangente, foi verificado que no Rio Grande do Sul a CAGE-RS é responsável pelos controles internos dos Poderes Executivo, Legislativo e Judiciário, além do Ministério Público.

O sexto item analisado, **“O cargo de maior hierarquia dentro da unidade é ocupado por servidor de carreira interna?”**, foi constatado que no Paraná o Controlador é de outra unidade, tendo sua origem no Poder Legislativo. Em Santa Catarina, sim, foi verificado que o Diretor da DIAG-SC é servidor concursado da carreira de Auditoria Interna do Poder Executivo. No Rio Grande do Sul o cargo de maior hierarquia dentro da CAGE-RS não é exercido por um servidor de carreira da Auditoria do Estado (específico para a CAGE-RS), porém é servidor efetivo de carreira “Auditor Fiscal da Receita Estadual”, órgão ao qual a CAGE-RS está vinculada.

Por fim, o sétimo item analisado, **“Receitas Realizadas em 2014”**, de acordo com os dados encontrados no portal do IBGE, no Paraná R\$ 40 bilhões de Reais foi o valor das Receitas Realizadas pelo referido Estado. Em Santa Catarina encontrou-se o valor de 55 bilhões de Reais. Finalmente, o Rio Grande do Sul, realizou 29 bilhões de Reais em receitas. Os valores são elevadíssimos para uma estrutura de tão poucos auditores fiscalizarem o bom uso desses recursos públicos, isso quando eles existem organizados em carreira a exemplo do Rio Grande do Sul e de Santa Catarina. O Paraná, como já destacado, sequer possui servidores de

carreira.

Por tudo isso, comparando os três Estados por meio dos resultados demonstrados no Quadro 04, observa-se que, historicamente, Santa Catarina e Rio Grande do Sul deram mais ênfase e atenção à consolidação da estrutura funcional da Controladoria. Enquanto Santa Catarina optou por um modelo onde os Controles Internos ficam vinculados à Secretaria de Estado da Fazenda, há servidores de carreira, muito bem estruturada e delineada, o Estado do Rio Grande do Sul é referência em termos de controles internos, a conhecida CAGE-RS (Contadoria e Auditoria Geral) teve sua fundação em 1948, conta com corpo técnico de carreira, página virtual bem estruturada, concursos constantes para carreira fim de Auditor do Estado, responsável pelos controles internos. A CAGE-RS tem posição de subsecretaria vinculada à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul.

Por sua vez, embora recente, observa-se a limitação e discrepância do Estado do Paraná, em que ainda não apresenta funcionários especificamente para a função.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS E RECOMENDAÇÕES

Nesse cenário, verifica-se que os Estados, por imposição legal, vêm se estruturando, uns mais, outros menos. Com os dados coletados, verifica-se que o Paraná é o estado menos maduro em sua estrutura de controles internos pecando por não ter estrutura de cargos efetivos de carreira e nem sequer apresenta um organograma com estrutura funcional.

Santa Catarina, optou por um modelo onde os Controles internos ficam vinculados à Secretaria de Estado da Fazenda, há servidores de carreira, muito bem estruturada e delineada, com descritivo de funções, competências e deveres de cada servidor Auditor Interno do Poder Executivo, apesar de ser incipiente o número de servidores para o volume de recursos, patrimônio, operações a serem auditadas. O sítio eletrônico do Estado de Santa Catarina conta com ótima estruturação para buscar quem é responsável por cada auditoria, além de qual unidade é responsável por qual tipo de auditoria. Isso dá transparência e auxilia no controle social.

O Estado do Rio Grande do Sul é referência em termos de controle internos, a conhecida CAGE-RS (Contadoria e Auditoria Geral) teve sua fundação em 1948, conta com corpo técnico de carreira, página virtual bem estruturada, concursos constantes para carreira fim de Auditor do Estado, responsável pelos controles internos. A CAGE-RS tem posição de subsecretaria vinculada à Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. A página eletrônica da CAGE-RS é muito bem estruturada e mostra um histórico evolutivo dos controles, nº de servidores, as funções institucionais, locais de atendimentos. Na mesma página é possível encontrar os mais variados tipos de publicações: como indicadores, gráficos, dados sobre contabilidade pública, eventos, legislação sobre controle interno, finanças públicas em tempo real.

Como recomendação final, o autor desse trabalho indica a necessidade de estruturação com um maior número de auditores internos de carreira de estado, tendo em vista a robustez da participação dos entes estatais na economia e a necessidade de se controlar o bom uso desses recursos. É necessário focar o controle, não como engessamento, mas como inibição de práticas de gestão ultrapassadas e possíveis desvios de verbas e recursos do erário, fazendo assim com que se faça mais com menos recursos, atingindo sempre, de forma eficaz, o

resultado que se espera do gestor público, ajudando dessa forma, também, na implantação de modelos de gestão modernos na estrutura dos estados.

Nesse sentido, sugere-se que os Estados do Rio Grande do Sul e Santa Catarina reforcem sua estrutura, uma vez que já possuem um cargo consolidado para atender as demandas, porém não em número suficiente de auditores, e no Estado do Paraná será preciso que se direcione carreiras específicas para a Controladoria Geral do Estado, pois os servidores lotados na unidade não são de carreiras específicas da Controladoria, mas são aproveitados dos mais variados entes.

Como consideração para futuros estudos, recomenda-se a realizações de pesquisas empíricas que busquem avaliar a dificuldade de implantação e operacionalização deste tipo de atividade nos Estados e mecanismos de institucionalização de melhores práticas que busquem a profissionalização da área, principalmente no Estado do Paraná.

REFERÊNCIAS

ARRUDA, G. S. de; MADRUGA, S.R.; JUNIOR, N. I. F. A governança corporativa e a teoria da agência em consonância com a controladoria. **Revista de Administração da UFSM**, Santa Maria, v. I, n. 1, p. 71-84, jan./abr. 2008. Disponível em: < <https://periodicos.ufsm.br/reaufsm/article/view/570> >. Acesso em: 30 de mai. 2018.

BAIRRAL, M. A. da C.; SILVA, A. E. C e; ALVES, F. J. dos S. **Transparência no setor público: uma análise dos relatórios de gestão anuais de entidades públicas federais no ano de 2010**. Revista de Administração Pública da FGV, Rio de Janeiro, 49(3):643-675, maio/jun. 2015. Disponível em: < <http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/rap/article/view/49087> >. Acesso em 30 de mai. 2018.

BRASIL 1. Constituição (1988). **Constituição**: República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal, 1988.

BRASIL 2. Ministério da Fazenda. Secretaria Federal de Controle Interno (SFC). **Manual do Sistema de Controle Interno do Poder Executivo Federal**. Anexo à Instrução Normativa nº 01, de 6 de abril de 2001. Disponível em: < <http://www.cgu.gov.br/sobre/legislacao/arquivos/instrucoes-normativas/in-01-06042001.pdf> >. Acesso em 10 ago. 2017.

BRASIL 3. Lei Complementar nº101, de 04 de maio de 2000. Estabelece normas de finanças públicas voltadas para a responsabilidade na gestão fiscal e dá outras providências. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 04 de mai. 2000. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp101.htm >. Acesso em 10 ago. 2017.

BRASIL 4. Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964. Estatui Normas Gerais de Direito Financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 17 de mar. 1964. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4320.htm>. Acesso em 10 ago. 2017.

BRASIL 5. Decreto-lei nº 200, de 25 de fevereiro de 1967. Dispõe sobre a organização da Administração Federal, estabelece diretrizes para a Reforma Administrativa e dá outras providências. **Portal da Legislação**, Brasília, DF, 25 fev. 1967. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del0200.htm>. Acesso em 10 ago. 2017.

BRASIL 6, NBC T 16.8 – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica 16.8. **Controle Interno**. Disponível em: < www1.cfc.org.br/sisweb/SRE/docs/RES_1135.pdf >. Acesso em: 10 ago. 2017

BRASIL 7, NBC T 11 – Normas Brasileiras de Contabilidade Técnica 11. **Normas de Auditoria Independente**. Disponível em: < http://www1.cfc.org.br/sisweb/sre/detalhes_sre.aspx?Codigo=2003/000986 >.

Acesso em: 10 jun. 2018

BRASIL 7, TRIBUNAL DE CONTAS DO ESTADO DO PARANÁ. **Cartilha de Diretrizes e Orientações sobre Controle Interno**. Disponível em: < <https://www1.tce.pr.gov.br/conteudo/cartilha-de-diretrizes-e-orientacoes-sobre-controle-interno/304983/area/251> >. Acesso em 12/03/2018.

BRASIL 8, CGE - **Controladoria Geral Do Estado**. Disponível em: < <http://www.cge.pr.gov.br/> >. Acesso em 05 jun. 2018

BRASIL 9, SINDIAUDITORIA. **“Auditores internos comemoram 20 anos de dedicação ao serviço público.” SINDIAUDITORIA, 23 Nov. 2015**. Disponível em: < <https://sindiauditoria.org.br/2015/11/23/auditores-internos-comemoram-20-anos-de-dedicacao-ao-servico-publico/> >. Acesso em 07 jun. 2018.

BRASIL 10, CAGE - **Contadoria e Auditoria-Geral do Estado**. Secretaria da Fazenda do Estado do Rio Grande do Sul. “<http://cage.fazenda.rs.gov.br/inicial>.” Disponível em: < <http://cage.fazenda.rs.gov.br/inicial> >. Acesso em 10 jun. 2018

BRASIL 11, DIAG - **Diretoria de Auditoria Geral**. SEF - Secretaria de Estado Da Fazenda. Disponível em: < <http://www.sef.sc.gov.br/institucional/diretoria/DIAG> >. Acesso em 08 de jun. 2018

BRUNI, A. L.; GOMES S. M. da S. **Controladoria: conceitos, ferramentas e desafios**. 22. ed. Salvador: EDUFBA, 2010

CASTRO, D. P. **Auditoria e Controle Interno na Administração Pública. Evolução de Controle Interno no Brasil: do Código de Contabilidade de 1922 até a Criação da CGU em 2003. Guia para atuação das Auditorias e Organização dos Controles Internos nos Estados, Municípios e ONGs**. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2008.

CASTRO, D. P. **Auditoria, Contabilidade e Controle Interno na Administração Pública: integração das áreas do ciclo de gestão: planejamento, orçamento, finanças, contabilidade e auditoria e organização dos controles internos, como suporte à governança corporativa**. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2013.

CARVALHO, M. **Manual de Direito Administrativo**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

LIMA, L. H. **Controle Externo. Teoria e Jurisprudência para os tribunais de Contas**. 6. ed. São Paulo: Método, 2016.

LIMA, L. C. M. de. **Controle Interno na Administração Pública: O Controle Interno na Administração Pública Como Um Instrumento de Accountability**. Trabalho apresentado no Curso de Especialização em Orçamento Público, de pós-graduação, pelo Instituto Serzedello Corrêa do Tribunal de Contas da União. Brasília/DF, 2012. 72 p.

MEIRELLES, H. L. **Direito Administrativo Brasileiro**. 42. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELLO, C. A. B. de. **Curso de Direito Administrativo**. 32. ed. São Paulo, 2015.

PEIXE, B. C. S **Finanças Públicas: Controladoria Governamental. Em Busca do Atendimento da Lei de Responsabilidade Fiscal**. Curitiba: Juruá, 2002.

RAUPP, F.M.; BEUREN, I.M. **Metodologia da pesquisa aplicável às ciências sociais**. In. BEUREN, I.M. (Org.). **Como elaborar trabalhos monográficos em contabilidade: teoria e prática**. 3.ed. São Paulo: Atlas, 2006. Cap.3, p.76-97

SCHMIDT, P.; SANTOS, J. L. dos. **Fundamentos de Controladoria**. 1.ed. São Paulo: Atlas, 2006.

TORRES, R. L. **Tratado de direito constitucional financeiro e tributário, volume V: O Orçamento na Constituição**. 3. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.